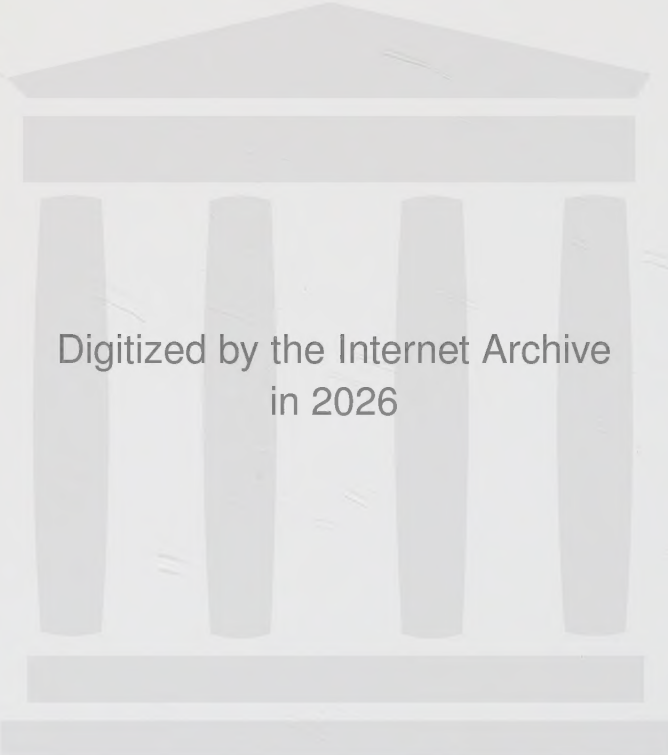


Claudia Teuchert-Pankatz

Möglichkeiten zur Objektivierung
der gesellschaftsbezogenen
Rechnungslegung

Münster 1981



Digitized by the Internet Archive
in 2026

**Möglichkeiten zur Objektivierung
der gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung**

**Inaugural-Dissertation
zur Erlangung des akademischen Grades
eines Doktors der Wirtschaftswissenschaft
durch den Fachbereich Wirtschafts- und Sozialwissenschaften
der Westfälischen Wilhelms-Universität zu Münster**

**vorgelegt von
Claudia Teuchert-Pankatz
aus
Gadderbaum**

1982



Erster Berichterstatter:

Prof. Dr. H. Wagner

Zweiter Berichterstatter:

Prof. Dr. J. Baetge

Dekan:

Prof. Dr. M. Borchert

Tag der mündlichen Prüfung:

25. November 1981

Inhaltsverzeichnis

	<u>Seite</u>
1 Problemstellung und Gang der Untersuchung	1
2 Grundlagen der gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung	4
21 Die Stellung der Unternehmung in der Gesellschaft aus unternehmenstheoretischer Sicht	4
22 Mängel der traditionellen Rechnungslegung im Hinblick auf die gesellschaftlichen Verflechtungen der Unternehmung	7
221 Darstellung der Mängel	7
221.1 Unterschiedliche Berücksichtigung der Informationsbedürfnisse der Koalitionspartner	8
221.2 Eindimensionalität der Erfolgsgröße Gewinn	11
221.3 Aufbaubedingte Vernachlässigung gesellschaftlicher Auswirkungen des Unternehmensgeschehens	12
222 Die Entwicklung der gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung als Instrument zur Behebung der aufgezeigten Mängel: Begriffsabgrenzung	14
23 Ziele der gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung	16
231 Überblick	16
232 Diskussion der unternehmenstheoretischen Grundlagen	20
233 Primärziele der gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung	23
233.1 Verbesserung der Informationsbasis externer Koalitionsteilnehmer	23
233.2 Verbesserung der Informationsbasis der Unternehmensleitung	25
234 Sekundärziele der gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung	27
234.1 Beeinflussung der Einstellungen der externen Koalitionsteilnehmer	27
234.2 Stärkere Berücksichtigung gruppenspezifischer Interessen in der Unternehmenspolitik	29

	<u>Seite</u>
235 Schlußfolgerungen aus der Zielkontroverse und die Notwendigkeit zur Objektivierung der gesellschafts- bezogenen Rechnungslegung	30
3 Generelle Objektivierungsmöglichkeiten und ihre Problematik	34
31 Übersicht über die Objektivierungsmöglichkeiten	34
32 Darstellung der Objektivierungsmöglichkeiten und ihrer Problematik	34
321 Gesetzliche Regelungen zur Erstellung der gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung	34
322 Prüfung und Testierung durch einen Wirtschaftsprüfer	39
323 Entwicklung von Rechnungslegungsgrundsätzen	44
324 Beteiligung externer Koalitionsteilnehmer an der Erstellung der gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung	46
33 Notwendigkeit der Bildung homogener Teilprobleme zur Anwendung der Objektivierungsmöglichkeiten	50
34 Anmerkungen zum weiteren Untersuchungsgang	53
4 Objektivierungsmöglichkeiten hinsichtlich der einzelnen Problembereiche	55
41 Auswahl (Selektion) der relevanten Beziehungen unter dem Grundsatz der Vollständigkeit	55
411 Problemstellung	55
412 Abgrenzung gesellschaftsbezogener Aktivitäten	56
412.1 Problematik der Abgrenzung	56
412.2 Abgrenzungsvorschläge in Literatur und Praxis	57
413 Möglichkeiten zur Berücksichtigung von Interdependenzen	60
414 Kriterium der Bedarfsgerechtigkeit	65

	<u>Seite</u>
414.1 Ableitung des Kriteriums und Übersicht über die Vorgehensweise bei der Ermittlung des Informationsbedarfs	65
414.2 Erfassung der Bezugsgruppen	69
414.3 Ermittlung des Informationsbedarfs der Bezugsgruppen	71
414.4 Verringerung um den illegitimen Informationsbedarf	73
414.41 Abgrenzung des illegitimen Informationsbedarfs	73
414.42 Zur Frage der Einbeziehung 'sozialer Kosten' in die gesellschaftsbezogene Rechnungslegung	76
414.5 Erweiterungen des Informationsumfangs um Informationen im Interesse der Unternehmensleitung	79
415 Zwischenergebnis	80
42 Konzepte der gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung	82
421 Systematisierung der Konzepte und Objektivierungserfordernisse	82
422 Darstellung der Konzepte	86
422.1 Grundformen	86
422.11 Qualitative Darstellungsformen	86
422.12 Quantitative Darstellungsformen	87
422.121 Gesamtkonzepte	87
422.121.1 Der Vorschlag von Abt	87
422.121.2 Der Vorschlag von Linowes	88
422.121.3 Der Vorschlag von Eichhorn	89
422.122 Teilkonzepte	91
422.122.1 Eindimensionale Darstellungen	91
422.122.2 Mehrdimensionale Darstellungen	92

	<u>Seite</u>
422.2 Erweiterung im Hinblick auf eine zielorien- tierte Gestaltung der gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung	93
422.21 Goal-Accounting	93
422.22 Der Vorschlag von Ziehm	94
423 Objektivierungsgrundsätze bzgl. der Konzeptwahl	96
423.1 Übersicht über die Grundsätze	96
423.2 Grundsatz der Anspruchsgerechtigkeit	98
423.21 Anspruchsniveaus der Konzeptgruppen und Selektion der Problemfälle	98
423.22 Anspruchsgerechtigkeit der Gesamt- konzepte	99
423.23 Anspruchsgerechtigkeit der Ansätze zur zielorientierten Gestaltung der gesell- schaftsbezogenen Rechnungslegung	102
423.3 Grundsatz der Vollständigkeit	108
423.4 Grundsatz der zieladäquaten Darstellung	111
424 Zwischenergebnis und daraus resultierende weitere Anforderungen	117
43 Ausgestaltung der in die gesellschaftsbezogene Rechnungs- legung einzubeziehenden Teilelemente	122
431 Monetärer Darstellungsteil	122
431.1 Spezifische Zielsetzung des monetären Darstellungsteils im Rahmen der gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung	122
431.2 Rechnungslegungsgrundsätze für die Ausgestaltung des monetären Darstellungsteils	127
431.21 Grundsätze der Richtigkeit und Klarheit bzgl. der Gruppenzurechnung	127
431.211 Überblick über die Problem- stellungen	127
431.212 Gruppenabgrenzung	128
431.213 Ermittlung der Gesamtgröße	132

	<u>Seite</u>
431.214 Zurechnung der Gesamtgröße auf die Gruppen	137
431.214.1 Abgrenzung der Leistungskategorien	137
431.214.2 Leistungen der ersten Kategorie	137
431.214.3 Leistungen der zweiten Kategorie	138
431.214.4 Leistungen der dritten Kategorie	144
431.215 Zusammenfassung der Ergebnisse	148
431.22 Grundsatz der Stetigkeit	149
432 Mehrdimensionaler Darstellungsteil	152
432.1 Charakteristik des Darstellungsteils und Überblick über den Stand der Entwicklung	152
432.2 Teilprobleme im Rahmen des mehrdimensionalen Darstellungsteils	153
432.21 Übersicht über die Problemstellungen	153
432.22 Entwicklung des vorzugebenden Indikatorenkatalogs	154
432.221 Erfassung der aufzunehmenden Sachverhalte unter dem Grundsatz der Vollständigkeit	154
432.222 Entwicklung von Indikatoren zur Darlegung der Sachverhalte unter dem Grundsatz der Richtigkeit	157
432.223 Übermittlung der Indikatoren unter dem Grundsatz der Klarheit	164
432.23 Stetigkeit versus Flexibilität des Indikatorenkatalogs	166
432.24 Anwendung des Indikatorenkatalogs	169
5 Zusammenfassung der Ergebnisse	171

	<u>Seite</u>
Verzeichnis der Abbildungen	177
Verzeichnis der Tabellen	179
Verzeichnis der Abkürzungen	180
Verzeichnis der Rechtsquellen	182
Verzeichnis der Praxisbeispiele zur gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung	183
Literaturverzeichnis	184
Anhang	198

1 Problemstellung und Gang der Untersuchung

Die Erfassung und Analyse der Umweltbeziehungen von Unternehmen ist in den letzten Jahren verstärkt zum Gegenstand betriebswirtschaftlicher Forschung geworden. Aufbauend auf dem Verständnis der Unternehmung als einem offenen, sozio-technischen System haben dabei insbesondere die Entwicklung pluralistischer Zielsysteme und die Forderung nach sozialer Verantwortung bei der Unternehmensführung starke Beachtung gefunden. Die Integration der dabei gewonnenen Erkenntnisse in den Bereich des unternehmerischen Rechnungswesens ist als Aufgabe der gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung anzusehen(1).

Die Entwicklung dieses Rechnungslegungsinstrumentes begann Ende der 60er Jahre in den USA. 1972 erfolgte die erste Veröffentlichung einer gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung in der BRD durch die STEAG AG. Mittlerweile hat sich der Forschungsschwerpunkt von den USA nach Europa verlagert(2). Abgesehen von der gesetzlichen Normierung der gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung in Frankreich besteht derzeit noch weitgehende Uneinigkeit über die zweckgerechteste Konzeption des neuen Rechnungslegungsinstrumentes(3). Der Begriff 'gesellschaftsbezogene Rechnungslegung' ist daher als Oberbegriff für alle Versuche zur Berücksichtigung des Zielpluralismus und der Forderung nach sozialer Verantwortung im Bereich des Rechnungswesens anzusehen.

Inwieweit die gesellschaftsbezogene Rechnungslegung dieser Funktion bereits gerecht wird, ist allerdings umstritten. Die Form ihrer Publizierung obliegt in der BRD zur Zeit der autonomen Entscheidung der jeweiligen Unternehmensleitung. "Mithin wird die Unternehmensführung in die Lage versetzt, die Informationsgestaltung nach ihren eigenen Vorstellungen zu vollziehen und die Rechnungslegung als Instrument zur Verhaltensbeeinflussung der Öffentlichkeit einzusetzen"(4). Aufgrund dieser Tatsache stehen die

1 Vgl. Budäus, D. (1977), S. 183-189.

2 Vgl. de Senarclens, M. (1980). Zu einzelnen zeitlich vorgelagerten Ansätzen einer gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung im europäischen Raum, die jedoch nicht weiterverfolgt wurden, vgl. ebenda, S. 91.

3 Zum Überblick über die Vielfalt der vorgeschlagenen Konzepte vgl. z.B. Hemmer, E. (1980), S. 49-96.

4 Vogelpoth, N. (1980), S. 77.

bisher publizierten Beispiele im Zentrum heftiger Auseinandersetzungen. Die teilweise sehr subjektiv gefärbte Art der Informationsübermittlung könnte in letzter Konsequenz zur Diskreditierung des gesamten Rechnungslegungsinstrumentes führen. Es wird daher in zunehmendem Maße die Forderung nach einer stärkeren Objektivierung der gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung erhoben (1). Hierzu Vorschläge zu entwickeln ist Zielsetzung dieser Arbeit.

Als Ausgangsbasis für die weiteren Untersuchungen werden im folgenden zweiten Kapitel die Grundlagen der gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung erörtert. Aufbauend auf den oben angesprochenen Entwicklungen im Bereich der Unternehmenstheorie erfolgt dabei zunächst eine Analyse, in welcher Hinsicht die traditionelle unternehmerische Rechnungslegung ergänzungsbedürftig erscheint, um die Umweltbeziehungen der Unternehmung adäquat abbilden zu können. Als Konsequenz daraus ergeben sich die den Objektivierungsansätzen zugrundezulegenden Rechnungslegungsziele.

Gegenstand des dritten Kapitels ist die Darstellung der für eine Objektivierung grundsätzlich in Betracht zu ziehenden Möglichkeiten und der mit ihnen verbundenen Problematik. Den Schwerpunkt der späteren Ausführungen bildet die Entwicklung von Rechnungslegungsgrundsätzen als eine von vier diskutierten Möglichkeiten. Die Ausführungen im dritten Kapitel sind daher insbesondere unter dem Aspekt zu sehen, daß sie den Stellenwert von Rechnungslegungsgrundsätzen im Rahmen des gesamten Objektivierungsinstrumentariums veranschaulichen sollen. Neben ihrer Ableitung aus dem Rechnungslegungszweck bedürfen Rechnungslegungsgrundsätze - um als verbindlich zu gelten - eines Konsenses(2). Aus diesem Grund können die im Rahmen dieser Arbeit vorgeschlagenen Grundsätze lediglich eine diskussionsanregende Funktion haben. Angesichts des noch frühen Entwicklungsstadiums der gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung sind sie zudem nur als erste Ansätze zur Objektivierung anzusehen, die - vor allem für die Zukunft - noch stark erweiterungsbedürftig sein dürften. Trotz dieser zwangsläufigen Unzulänglichkeiten erscheint es erforderlich, schon zum derzeitigen Zeitpunkt mit der Entwicklung von Objektivierungsvorschlägen

1 Vgl. z.B. Brauchlin, E. (1977), S. 433; Küller, H.-D. (1977), S. 38; Dierkes, M. (1978), S. 125.

2 Vgl. Leffson, U. (1980), S. 134-136.

zu beginnen, da andernfalls die Gefahr besteht, daß sich in der Praxis ein Gewohnheitsrecht zur Erstellung der gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung bildet, das möglicherweise mit den Rechnungslegungszielen nicht in Einklang steht¹⁾.

Die Ableitung von Objektivierungsansätzen erfolgt im Rahmen des vierten Kapitels. Die Untersuchung gliedert sich dabei in drei Problembereiche:

1. Selektion der darzustellenden Umweltbeziehungen,
2. Wahl des zweckentsprechenden Konzeptes für die Erstellung der gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung,
3. Ausgestaltung der in die gesellschaftsbezogene Rechnungslegung einzubeziehenden Teilelemente.

Im Schlußteil der Arbeit werden die in bezug auf diese Teilproblematiken gewonnenen Ergebnisse hinsichtlich ihrer Gesamtwirkung auf die gesellschaftsbezogene Rechnungslegung zusammengefaßt.

¹ Vgl. Fischer-Winkelmann, W.F. (1980), S. 130.

2 Grundlagen der gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung

21 Die Stellung der Unternehmung in der Gesellschaft aus unternehmenstheoretischer Sicht

Die Stellung der Unternehmung in der Gesellschaft ist in den letzten Jahren verstärkt zum Gegenstand betriebswirtschaftlichen Interesses geworden(1). Dabei ist ein Prozeß zu beobachten, der sich durch eine immer differenziertere und deshalb realitätsnähere Sicht der Beziehungen zwischen der Unternehmung und seiner Umwelt kennzeichnen läßt(2). Die neuere Unternehmenstheorie basiert auf der Erkenntnis, daß die Unternehmung nicht als isoliertes Gebilde zu betrachten ist, sondern ein offenes, sozio-technisches System darstellt, das mit seiner Umwelt in ständigen Austauschbeziehungen steht(3). Die Analyse dieser Beziehungen wird dabei nicht auf Marktbeziehungen beschränkt, die aufgrund ihrer existentiellen Bedeutung für die Unternehmung ohnehin Gegenstand betriebswirtschaftlicher Forschung sind(4). Als grundlegende Erweiterungen bzw. Neuerungen gegenüber traditionellen Ansätzen sind die Entwicklung pluralistischer Zielsysteme sowie die Betonung der sozialen Verantwortung bei der Unternehmensführung anzusehen.

Das am weitesten entwickelte Modell zur Berücksichtigung des Interessenpluralismus geht auf Cyert und March zurück(5). Unternehmungen werden danach als freiwillige 'Koalitionen' einer Vielzahl von Gruppen aufgefaßt, denen die Mitgliedschaft als Instrument zur Erreichung ihrer gruppenspezifischen Ziele dient. Als Koalitionsteilnehmer kommen z.B. Kunden, Lieferanten und Mitarbeiter in Frage(6). Die Interessen dieser und anderer Gruppen - bzw. die von ihnen explizit oder auch nur implizit an die Unternehmung gestellten Ansprüche - stellen jedoch noch nicht die Unternehmens-

1 Vgl. dazu Im Überblick Kubicek, H./Thom, N. (1976).

2 Vgl. Quinn, P. (1972), S. 293.

3 Vgl. Ulrich, H. (1970), S. 29; Khandwalla, P.N. (1977), S. 223-235; Kieser, A./Kubicek, H. (1978), S. 77-104.

4 Vgl. Budäus, D. (1977), S. 185.

5 Vgl. Cyert, R.M./March, J.G. (1959); dieselben (1963).

6 Vgl. auch Gliederungspunkt 414.2.

ziele dar. Diese ergeben sich vielmehr erst im Laufe eines Zielbildungsprozesses, der von einer autorisierten Gruppe, der sogenannten 'Kerngruppe', gesteuert wird(1). Diese Gruppe versucht, im Rahmen kollektiver Problemlösungsprozesse - in der Regel in Form von Bargaining-Prozessen - durch wechselseitige Zugeständnisse einen von allen Koalitionsteilnehmern akzeptierten Kompromiß zu erreichen. Das Ergebnis dieses Prozesses stellt das offizielle Zielsystem der Unternehmung dar.

Als zweiter wichtiger Ansatz zur stärkeren Berücksichtigung der Verflechtungen des Unternehmens mit seiner Umwelt ist die vor allem in den USA diskutierte Idee der sozialen Verantwortung der Unternehmen anzusehen, wonach Unternehmen über die Erzeugung von Gütern und Dienstleistungen hinausgehende Verpflichtungen der Gesellschaft gegenüber haben(2). Diese Verpflichtungen beruhen darauf, "daß die Unternehmen in der Verfolgung ihrer zentralen ökonomischen Aufgabe andere gesellschaftliche Ziele - geplant oder nicht geplant - in großem Umfang beeinflussen"(3). Insbesondere das wirtschaftliche Wachstum bringt häufig unerwünschte Folgewirkungen ('Wachstumskosten') mit sich, so z.B. eine zunehmende Luft- und Wasserverschmutzung, stärkere psychische Belastungen der Mitarbeiter und die Verknappung natürlicher Ressourcen(4). Weiterhin ist der Aspekt zunehmender unternehmerischer Macht aufgrund der Tendenz zu immer größeren Unternehmen, insbesondere der verstärkten Bildung multinationaler Konzerne, zu beachten. Ihr Einflußpotential auf gesellschaftliche Zustände führt ebenfalls zu einer entsprechenden sozialen Verantwortung(5). Derartige Entwicklungen erhalten besonderes Gewicht durch den in den letzten Jahren zu beobachtenden Wandel in den gesellschaftlichen Wertvorstellungen, der sich z.B. in einem verschärfteren Umweltbewußtsein und einer kritischeren Einstellung gegenüber wirtschaftlichem Wohlstand ausdrückt.

1 Zum Ablauf und zur Problematik des Zielbildungsprozesses vgl. Hill, W./Fehlbaum, R./Ulrich, P. (1974), S. 152-158.

2 Vgl. z.B. Heald, M. (1957); Manne, H.G./Wallich, H. (1972); Monsen, J. (1972); Humble, J. (1973) und als deutsche Quellen Wagner, H. (1971), S. 106-108; Hunziker, R. (1980).

3 Dierkes, M. (1978b), S. 202.

4 Zum Begriff der 'Wachstumskosten' vgl. Dierkes, M./Kopmann, U. (1974), S. 295 f.

5 Zum Zusammenhang zwischen unternehmerischer Macht und gesellschaftlicher Verantwortung vgl. Hunziker, R. (1980), S. 24-35.

Die soziale Verantwortung der Unternehmen ist jedoch nicht unumstritten. Den Gegenpol aus theoretischer Sicht bildet das heute vor allem von Friedman vertretene frühliberale Modell, wonach durch eine auf Gewinnmaximierung ausgerichtete Unternehmenspolitik automatisch auch die Wohlfahrt der Gesellschaft bestmöglich gefördert werde."¹... there is one and only one social responsibility of business - to use its resources and engage in activities designed to increase its profits so long as it stays within the rules of the game, which is to say, engages in open and free competition without deception or fraud ... Few trends could so thoroughly undermine the very foundations of our free society as the acceptance by corporate officials of a social responsibility other than to make as much money for their stockholders as possible" (1). Die alleinige Ausrichtung der Unternehmenstheorie auf das Prinzip der Gewinnmaximierung ist jedoch nach überwiegender Meinung als mit der Unternehmensrealität - insbesondere im Rahmen der heutigen Gesellschaftsstruktur - nicht vereinbar anzusehen(2).

Auch von politischer Seite bestehen vereinzelt Bedenken gegen die soziale Verantwortung von Unternehmen. So argumentiert Biedenkopf: "Die Übernahme von Verantwortung bedeutet auch die Inanspruchnahme von Zuständigkeiten. Wenn das Unternehmen seine Zuständigkeit so definiert, daß sich darauf breit angelegte gesellschaftspolitische Verantwortlichkeiten ergeben, dann muß es sich darüber im klaren sein, daß es möglicherweise den privatrechtlichen Legitimationsraum überschreitet"(3).

Die Forderung nach sozialer Verantwortung hat jedoch auch in der Unternehmenspraxis mittlerweile erhebliche Beachtung gewonnen. So entwickelte sich in den USA der Bereich der 'Public Affairs' als eigenständige Unternehmensfunktion. Nach empirischen Untersuchungen handelt es sich dabei um eine der am schnellsten wachsenden Managementfunktionen der letzten Jahre(4). Europäische Manager

1 Friedman, M. (1962), S. 133.

2 Zur Problematik der Gewinnmaximierung als alleiniger Zielsetzung der Unternehmung vgl. Wagner, H. (1971), S. 47-125. Zur speziellen Kritik am frühliberalen Modell im Hinblick auf die dort getroffenen Aussagen zur sozialen Verantwortung vgl. Weitzig, J.K. (1979a), S. 61-71.

3 o.V. (1979a), S. 21.

4 Vgl. Weitzig, J.K. (1979a), S. 24.

haben ihre Standpunkte zur sozialen Verantwortung im 'Davoser Manifest' vom Februar 1973 formuliert. Danach verstehen sie sich als am Interessenausgleich orientierte, neutrale Sachverwalter der verschiedenen gesellschaftlichen Ansprüche an die Unternehmung(1). "Berufliche Aufgabe der Unternehmensführung ist es, Kunden, Mitarbeitern, Geldgebern und der Gesellschaft zu dienen und deren widerstreitende Interessen zum Ausgleich zu bringen"(2). Hierin ist wiederum eine Parallele zur Funktion der Kerngruppe im Rahmen der Koalitionstheorie zu sehen.

22 Mängel der traditionellen Rechnungslegung im Hinblick auf die gesellschaftlichen Verflechtungen der Unternehmung

221 Darstellung der Mängel

Grundlegende Aufgabe der unternehmerischen Rechnungslegung ist es, die Unternehmensrealität zu reflektieren. Die oben dargestellte Entwicklung in Richtung auf ein differenzierteres, interessenpluralistisches Unternehmensbild in der Unternehmenstheorie führte deshalb auch zu einem Überdenken der unternehmerischen Rechnungslegung. So entwickelte Moxter die sog. 'neue Bilanztheorie', nach der die Aufgabe der Rechnungslegung darin besteht, über den Zusammenhang zwischen Unternehmensgeschehen und individueller Zielrealisierung der davon betroffenen Individuen zu informieren(3). Flint erachtet eine jeweilige Umgestaltung der Rechnungslegung in Abhängigkeit von wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Änderungsprozessen für notwendig und betont, daß deren Ausrichtung auf diverse Interessengruppen das grundlegende Zukunftsproblem darstellt(4). Es ist zweifelhaft, inwieweit die traditionelle Rechnungslegung allein geeignet ist, diesen veränderten Aufgabenstellungen gerecht zu werden. Nachfolgend seien die wesentlichen

1 Vgl. Steinmann, H. (1973). Insofern kann das Davoser Manifest als Ausdruck des 'Treuhändermodells' gelten. Vgl. Weltzig, J.K. (1979a), S. 71 f.

2 Davoser Manifest, abgedruckt bei Steinmann, H. (1973), S. 472 f., hier S. 472.

3 Vgl. Moxter, A. (1974), S. 375-397.

4 Vgl. Flint, D. (1973), S. 292.

Problembereiche aufgezeigt, wobei die Betrachtung auf den Aspekt der 'Gesellschaftsbezogenheit' beschränkt bleibt(1).

Als grundlegender Mangel der traditionellen Rechnungslegung wird deren einseitige Ausrichtung auf den Gewinn als Indikator für den Unternehmenserfolg angesehen(2). Diese Orientierung ist zwar der klassischen Unternehmenstheorie adäquat (Ziele der Unternehmung = Ziele des Unternehmers = Gewinnmaximierung), stellt jedoch hinsichtlich der koalitionstheoretischen Betrachtung der Unternehmung eine unzulässige Vergrößerung der Unternehmensrealität dar(3). Die Unzulänglichkeit der Residualgröße Gewinn für die Beurteilung einer Unternehmung unter gesellschaftsbezogenen Aspekten soll im folgenden unter drei Gesichtspunkten erörtert werden.

221.1 Unterschiedliche Berücksichtigung der Informationsbedürfnisse der Koalitionspartner

Der in der Handelsbilanz ausgewiesene Gewinn ist als Information anzusehen, an der nicht alle Koalitionsteilnehmer in gleichem Maße interessiert sind. Am Gewinn einer Unternehmung partizipieren generell ihre derzeitigen Eigentümer, häufig ihr Management in Form von Tantiemen, in Sonderfällen - nämlich im Falle der betrieblichen Gewinnbeteiligung - auch ihre Arbeitnehmer. Einen Informationsbedarf bzgl. der Gewinngröße haben ferner potentielle Eigentümer zur Abwägung ihrer Beitrittsentscheidung sowie derzeitige und potentielle Gläubiger hilfsweise zur Beurteilung der Kreditwürdigkeit der Unternehmung. Aufgrund dieser Interessenkonstellationen stellt z.B. Leffson seine Bilanzanalyse auf die Informationsinteressen von derzeitigen und potentiellen Eigentümern und Gläubigern ab(4). Aus den Interessen anderer Gruppen, insbesondere der Arbeitnehmer, resultieren seiner Ansicht nach dagegen keine weiteren Analysezwecke, da diese in erster Linie an der

1 Andere Problematiken der traditionellen Rechnungslegung, so z.B. die Schwierigkeiten der Gewinnung von Informationen zur Beurteilung der Liquidität und der Rentabilität, sind nicht Gegenstand dieser Arbeit und werden daher vernachlässigt. Vgl. dazu z.B. Leffson, U. (1976), S. 30-38.

2 Vgl. z.B. Eichhorn, P. (1976), S. 159; Heinen, E. (1980), S. 125 f.

3 Vgl. Hill, W./Fehlbaum, R./Ulrich, P. (1974), S. 145.

4 Vgl. Leffson, U. (1976), S. 25-29. Zur jeweiligen Berücksichtigung von Gruppeninteressen bei der gesetzlichen Regelung der Unternehmenspublizität vgl. den historischen Abriss bei Vogelpoth, N. (1980), S. 51-65.

Erhaltung der Unternehmung interessiert seien und dieses Ziel die Interessen der ohnehin berücksichtigten Gruppen impliziere.

Leffsons Argumentation hinsichtlich der Abgrenzung der an der Bilanzanalyse interessierten Gruppen ist zwar zuzustimmen, da die Analysemöglichkeiten durch die Art der in dem untersuchten Rechnungslegungsinstrument veröffentlichten Informationen beschränkt werden. Sie ist jedoch gleichzeitig ein Beleg dafür, daß die traditionelle Rechnungslegung von ihrer grundlegenden Konzeption her zwangsläufig zu einer unterschiedlichen Befriedigung der Informationsbedürfnisse der verschiedenen Gruppen von Koalitionsteilnehmern führt. Relativ umfassend unterrichtet werden danach im Vergleich zu anderen Gruppen die Eigentümer und die Gläubiger. Dies gilt allerdings auch nur hinsichtlich ihrer wirtschaftlichen Zielsetzungen. So weist Mintrop auf die Notwendigkeit der Schaffung eines stärkeren Vertrauensverhältnisses zwischen Aktionären und Unternehmung durch erweiterte Informationen hin⁽¹⁾. Die Zielsetzung der bei Leffson angesprochenen Bezugsgruppe 'Arbeitnehmer' erschöpft sich sicherlich nicht in dem Interesse an der Unternehmenserhaltung, das zudem durch Faktoren wie der jeweils relevanten Beschäftigungssituation, räumlichen Strukturgegebenheiten usw. sehr unterschiedlich stark ausgeprägt sein kann, so daß bzgl. dieser Gruppe ein bereits wesentlich größeres Informationsdefizit festzustellen ist als bei den traditionell durch die Handelsbilanz angesprochenen Gruppen. Nur in verschwindend geringem Ausmaß werden letztlich die Informationsbedürfnisse aller übrigen Bezugsgruppen (so z.B. der Konsumenten, der Standortgemeinde) durch die traditionelle Rechnungslegung abgedeckt.

Diese im Sinne der Koalitionstheorie ungerechtfertigte Benachteiligung eines Teils der Koalitionspartner wird in zunehmendem Maße erkannt und kritisiert. So wurde durch eine Studie der Institute der Chartered Accountants von England, Wales, Schottland und Irland sowie drei weiterer Fachorganisationen und des Accounting Standards Steering Committee, die sich auf eine 1975 durchgeführte Umfrage unter den 300 bedeutendsten britischen Unternehmen stützt, ein Trend festgestellt, die Informationsbedürfnisse einer wachsenden Zahl von Gruppen anzuerkennen⁽²⁾. Ein 'offensichtliches

1 Vgl. Mintrop, A. (1976), S. 7.

2 Vgl. Accounting Standards Steering Committee (1975), auszugsweise übersetzt von Springer, G.G. (1976).

Anrecht' auf die Berücksichtigung ihrer Interessen durch die Rechnungslegung wurde nach der Studie für folgende Gruppen festgestellt:

- Eigentümer und Teilhaber,
- Gläubiger,
- Mitarbeiter (sowie Gewerkschaften und andere Arbeitnehmerorganisationen),
- Anlageberater, Wirtschaftspresse,
- Geschäftspartner (einschließlich Kunden und Lieferanten),
- Staatliche Stellen (einschließlich Steuerbehörden und statistischen Ämtern),
- Allgemeinheit (einschließlich Steuerzahler, Verbraucherorganisationen, Umweltschutzvereine usw.).

Teilweise wird in der Praxis versucht, den Informationsbedarf derartig erweiterter Interessengruppen außerhalb der regulären Rechnungslegung zu befriedigen. Faltlhauser gibt einen Überblick über die dabei gebräuchlichen Medien und die jeweils aufgenommenen Informationen:

Zielgruppe	Kapitalgeber	Mitarbeiter	Kunden	Öffentlichkeit	Öffentliche Hand
Oberwiegender Aussagegehalt	- Gewinn, Kapitalentwicklung - Investitionsvorhaben - Marktstellung - Rentabilität	- Höhe, Steigerung und Art der sozialen Leistungen	- Produktqualität (Gesundheit, Umweltverträglichkeit, Dienstbarkeit für die Allgemeinheit) - Preis(konjunkturgerecht usw.)	- Forschungs- und Entwicklungsaufwand - Stabilität der Arbeitsplätze - Produktqualität - Umweltschutz	- Umweltverträglichkeit von geplanten Fertigungsanlagen - Produktqualität
Gebräuchliche Medien	- Geschäftsbericht, Lagebericht - Gesellschafterversammlung - Sonderinformation	- Broschüren - "Partnerschaftsausschlüsse" - Betriebsversammlung	- Broschüren - Werbebriefe	- Anzeigen - TV - eigene Zeitung	- Bericht - Dokumentation (für Raumordnungsverfahren, Genehmigungsverfahren von technischen Anlagen)

Tab. 1: Gesellschaftsbezogene Informationsvermittlung unter Verwendung traditioneller Medien(1)

1 Quelle: Faltlhauser, K. (1979), S. 272.

Der Aussagegehalt derartiger Informationen ist zwar von Fall zu Fall unterschiedlich zu beurteilen. Jedoch kann generell festgestellt werden, daß ein großer Teil dieser Versuche zur Deckung des Informationsbedarfs einer größeren Anzahl von Bezugsgruppen noch sehr den Public-Relations-Kampagnen üblicher Prägung verhaftet ist(1), sie außerdem nur jeweils Einzelaspekte erfassen und somit kein vollständiges Bild der Koalition 'Unternehmung' vermitteln und sich zudem einer Objektivierung entziehen. Zusammenfassend kann daher festgehalten werden, daß die traditionelle Rechnungslegung durch ihre einseitige Ausrichtung auf den Gewinn als Erfolgsindikator eine Vernachlässigung der Informationsinteressen des überwiegenden Teils der Koalitionspartner bewirkt und daß erst ansatzweise Versuche existieren, diesen Mangel durch eine erweiterte Berichterstattung außerhalb des Jahresabschlusses zu beheben.

221.2 Eindimensionalität der Erfolgsgröße Gewinn

Da der Erfolgsindikator Gewinn als eindimensionale, monetäre Größe konzipiert ist, trägt er ausschließlich finanziellen Zielvorstellungen Rechnung, "the concrete activities of a business are judged by their resultant financial consequences"(2). Das Zielsystem im Sinne der Koalitionstheorie ist dagegen nicht auf diese Zielkategorien beschränkt, es enthält vielmehr auch qualitative Elemente. Eine Berücksichtigung nicht-finanzieller Ziele durch die Rechnungslegung fordert z.B. Moxter: "Unternehmensgeschehen prägt den Lebensinhalt vieler Individuen mindestens gleich stark in Dimensionen, für die uns die handlichen Maßstäbe fehlen. ... Es besteht allerdings kein Anlaß, diesen für die Betroffenen unendlich wichtigen Bereich 'nichtfinanzieller' Zielrealisierungserwartungen schlechthin auszuklammern aus der Rechnungslegung"(3). Es ist davon auszugehen, daß nicht-finanzielle Ziele in entwickelten Industriegesellschaften mit weitgehender materieller Versorgung immer mehr an Bedeutung gewinnen(4). Die traditionelle Rechnungslegung ist unter diesen Aspekten dem Vorwurf 'verkürzter Wertvorstellungen' ausgesetzt(5).

1 Zur Vertiefung dieses Aspektes vgl. S. 32.

2 Bauer, R.A. (1973a), S. 392.

3 Moxter, A. (1974), S. 388.

4 Vgl. Galbraith, J.K. (1968), S. 448.

5 Vgl. Mintrop, A. (1976), S. 7.

221.3 Aufbaubedingte Vernachlässigung gesellschaftlicher Auswirkungen des Unternehmensgeschehens

Die Erfolgsgröße Gewinn resultiert aus der Saldierung periodisierter Ein- und Auszahlungen. In die Gewinnermittlung finden also nur solche Vorgänge Eingang, die sich durch Veränderungen der Sach- und Finanzmittel des Unternehmens quantifizieren lassen. Durch diese Art der Erfassung der Unternehmensrealität bleiben erstens eine Reihe von gesellschaftsbezogenen Auswirkungen unberücksichtigt. Zweitens werden die erfaßten Zahlungsströme zum Teil in einer Weise verrechnet, die den Zielvorstellungen nicht aller Koalitionsteilnehmer adäquat sein muß.

Der erste Fall betrifft hauptsächlich die sogenannten 'sozialen Kosten'. "Dies sind diejenigen Kosten der betrieblichen Leistungserstellung, die aus der Wirtschaftsrechnung der disponierenden Wirtschaftsobjekte ausgeschlossen bleiben, tatsächlich jedoch anfallen, also einen zur Leistungserstellung erforderlichen Werteverzehr darstellen"(1). Als Beispiele hierzu seien die Luftverunreinigung durch industrielle Abgase sowie die Verknappung natürlicher Ressourcen erwähnt. Derartige Belastungen werden in der traditionellen Rechnungslegung nicht erfaßt, da sie für die Unternehmungen keine Auszahlungen verursachen. Dies ist ein Indiz dafür, daß die auf Marktbeziehungen beschränkte Offenheit des Systems Unternehmung als zu eng angesehen werden muß(2). Einen Einfluß auf den Gewinn üben soziale Kosten nur in den Fällen aus, in denen die Unternehmung entweder freiwillig Aufwendungen zur Behebung der Schäden tätigt oder durch gesetzliche Vorschriften (z.B. Umweltschutzgesetzgebung, Bundesdatenschutzgesetz) dazu veranlaßt wird. Damit bleiben aber gerade die besonders gravierenden Fälle, in denen keine Bemühungen zur Internalisierung sozialer Kosten erfolgen, unberücksichtigt. Die aufgezeigten Zusammenhänge bewirken, daß "der von der einzelwirtschaftlichen Produktion verursachte Wertverzehr .. in der Regel höher /ist/ als der im einzelwirtschaftlichen Rechnungswesen berücksichtigte"(3). Diese Tatsache

1 Dierkes, M. (1973), S. 25.

2 Vgl. S. 4.

3 Helnen, E./Picot, A. (1974), S. 345 f. Relativierend anzumerken ist dazu allerdings, daß durch die im Rechnungswesen erfaßten Steuern teilweise von staatlicher Seite ein Beitrag zur Lösung der gesellschaftlichen Probleme geleistet wird.

bedeutet auf der einen Seite einen Aufklärungsmangel für die externen Koalitionsteilnehmer, auf der anderen Seite kann sie Fehlentscheidungen bei der Unternehmensführung bewirken. So wird nach Ansicht von Heinen zwar "dem ökonomischen Prinzip entsprechend .. die Nutzung derjenigen Ressourcen besonders sparsam erfolgen müssen, deren Erwerb und Erhaltung unmittelbaren Aufwand für die Unternehmung mit sich bringt. Es sollte jedoch auch gewährleistet sein, daß solche Ressourcen sparsam eingesetzt werden, mit deren Verbrauch nur indirekt Nachteile für die Unternehmung (z.B. Verschlechterung der öffentlichen Meinung) bzw. Beeinträchtigungen Dritter verbunden sind"(1). Die bei Heinen angedeuteten indirekten Nachteile für die Unternehmung können langfristig gravierende Auswirkungen haben. Nach einer Hypothese von Picot ist die Menge der unberücksichtigt bleibenden negativen externen Effekte relativ groß (zumindest größer als die der nicht berücksichtigten positiven externen Effekte), wodurch ein wirtschafts- und gesellschaftspolitisches Konfliktpotential entsteht. Dadurch werden die Betroffenen auf lange Sicht veranlaßt, sich zu wehren und ihre Ansprüche u.a. mit staatlicher Unterstützung durchzusetzen versuchen(2).

Neben der Kategorie der 'sozialen Kosten' sind Sonderfälle denkbar, in denen weitere Größen in der traditionellen Rechnungslegung konzeptionsbedingt nicht erfaßt werden, für einzelne Bezugsgruppen jedoch von Interesse sein könnten. So verstößt die Bildung von Sozialplanrückstellungen gegen das 'going-concern-Prinzip'(3). Gleichwohl kann für die Arbeitnehmer ein Interesse an der Publizierung dieser Informationen unterstellt werden.

Der zweite hier bedeutsame Aspekt, der sich aus der Ausrichtung der Rechnungslegung an Zahlungsvorgängen ergibt, betrifft solche Größen, die zwar im Jahresabschluß erfaßt werden, jedoch einseitig unter dem Gesichtspunkt, ob sie die Ertragslage der Unternehmung positiv oder negativ beeinflussen. Hierzu ist kritisch anzumerken, daß die so erzielten Änderungen der Saldogröße 'Gewinn' den Inter-

1 Heinen E. (1978).

2 Vgl. Picot, A. (1978), S. 48 f.

3 Vgl. Inhoffen, A.O./Müller-Dahl, F.P. (1981).

essen einiger Koalitionspartner unter Umständen konträr gegenüberstehen können. Pieroth erwähnt in diesem Zusammenhang als Beispiel die Auswirkungen der Installation einer aufwendigen Filteranlage, die unter gesellschaftlichen Aspekten zu begrüßen ist. In der Bilanz würde sich der Einbau dagegen in Höhe der jährlichen Abschreibungen gewinnschmälernd auswirken⁽¹⁾. Umgekehrt verbessert sich die ausgewiesene Ertragslage umso mehr, je weniger auf die mit finanziellem Aufwand verbundenen Ansprüche der Koalitionspartner eingegangen wird. Aufgrund dieser, nicht an den Interessen der einzelnen Bezugsgruppen, sondern an der Veränderung betrieblicher Sach- und Finanzmittel ausgerichteten Erfolgsermittlung "ist zunehmend festzustellen, wie absolut vernünftige mikroökonomische Entscheidungen und Handlungen in der Aggregation oft weitgehend unerwünschte Makroergebnisse mit sich bringen"⁽²⁾.

222 Die Entwicklung der gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung
als Instrument zur Behebung der aufgezeigten Mängel:
Begriffsabgrenzung

Die aufgezeigte Diskrepanz zwischen der Rechnungslegung traditioneller Prägung, und den Anforderungen, die aus der Sicht der neueren unternehmenstheoretischen Ansätze an die Rechnungslegung zu stellen sind, führten zu weitreichenden Überlegungen, wie der handelsrechtliche Jahresabschluß zu erweitern sei, um die gesellschaftlichen Verflechtungen der Unternehmung adäquat darstellen zu können. Die Konzepte, die aufgrund dieser Intention entwickelt wurden, sollen im weiteren unter dem Begriff 'gesellschaftsbezogene Rechnungslegung' (gR) zusammengefaßt werden.

Die Begriffsbildung in diesem Bereich ist jedoch keineswegs einheitlich. Zur Kennzeichnung des neuen Instrumentariums oder Teilen daraus werden u.a. auch vorgeschlagen: 'Corporate Social Accounting', 'Corporate Social Audit', 'Corporate Socio-Economic Accounting', 'Corporate Social Reporting', 'Evaluation of Business Response to Social Priorities' und insbesondere für den deutschen Sprachraum 'gesellschaftliche Nutzenrechnung', 'Sozialbilanz' und 'gesellschaftsbezogenes Rechnungswesen'⁽³⁾. Diese Begriffe,

¹ Vgl. Pieroth, E. (1978), S. 9.

² Dierkes, M. (1974), S. 28.

³ Vgl. Dierkes, M. (1978a), S. 34.

deren Fülle nach Dierkes "fast die Assoziation zur babylonischen Sprachverwirrung nahelegt"(1), werden teilweise synonym verwandt, teilweise werden einzelne Begriffe auch zur Kennzeichnung unterschiedlicher Sachverhalte eingesetzt. Hier sollen nicht alle in Frage kommenden Begriffe diskutiert werden(2), vielmehr soll nur der im folgenden weiterverwendete Begriff der 'gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung' mit dem am weitesten verbreiteten deutschen Begriff 'Sozialbilanz' verglichen werden.

Der Begriff 'Sozialbilanz' wurde vom Arbeitskreis 'Sozialbilanz-Praxis' bewußt als 'Markenzeichen' für alle Bemühungen der Unternehmen zur Erfassung und Darstellung gesellschaftsbezogener Aktivitäten gewählt, obwohl eingeräumt wird, daß beide Begriffselemente geeignet sein könnten, falsche Assoziationen zu wecken(3). Tatsächlich werden beide Elemente stark kritisiert. Die Bezeichnung 'sozial' resultiert aus einer zu wortgetreuen Übersetzung des Begriffs 'Social Accounting', da sich 'social' im englischsprachigen Raum aus 'Society' ableitet und in erster Linie im Sinne von 'gesellschaftsbezogen' benutzt wird. Das erste Begriffselement ist daher als zu eng anzusehen, um das Anliegen des neuen Instrumentariums hinreichend zu umschreiben, das über die Darstellung der betrieblichen Sozialleistungspolitik hinausgeht(4). Der Begriff 'Bilanz' erweckt dagegen den Eindruck, als handle es sich bei dem Instrumentarium um eine ausgeglichene Gegenüberstellung von Aktiva und Passiva, was keineswegs der Fall sein muß(5). Gegen dieses Argument wenden die Befürworter zwar ein, der Begriff Bilanz solle lediglich "darauf hinweisen, daß es sich um eine regel-

1 Dierkes, M. (1978a), S. 34.

2 Zu den Beziehungen zwischen den einzelnen Begriffen vgl. ebenda, S. 34-37.

3 Vgl. Arbeitskreis 'Sozialbilanz-Praxis' (1978), S. 1141. Der 1976 gegründete Arbeitskreis ist ein Zusammenschluß von Vertretern derjenigen Unternehmen, die bis dahin eine gR veröffentlicht hatten. Zielsetzung des Arbeitskreises ist u.a., die Vergleichbarkeit der gR durch eine weitgehende Angleichung ihrer Ziele, Begriffe, Elemente und Darstellungsraster zu erhöhen. Vgl. ebenda.

4 Vgl. dazu z.B. Dierkes, M. (1978a), S. 37 f. Aus dem gleichen Grund würde es sich auch empfehlen, den Begriff der 'sozialen Verantwortung' durch den der 'gesellschaftlichen Verantwortung' zu ersetzen. Darauf wird hier jedoch verzichtet, da die Thematik dieser Arbeit dadurch nicht unmittelbar berührt wird und der Begriff 'soziale Verantwortung' zudem in noch stärkerem Maße Verbreitung gefunden hat als der der 'Sozialbilanz'.

5 Vgl. dazu im einzelnen die Ausführungen unter 421 und 422. Zu der entsprechenden Kritik vgl. z.B. Heinsohn, D. (1980), S. 55 f.

mäßige Rechnungslegung handelt, gleichgültig in welcher Form"(1). Dazu ist jedoch anzumerken, daß "in dem Begriff 'Bilanz' deren regelmäßige Aufstellung keineswegs enthalten ist, man vielmehr Zeitpunkt und Art gemeinhin ausdrücklich bezeichnet, z.B. Jahresbilanz, Liquidationsbilanz, Umwandlungsbilanz"(2). Hier wird daher der neutralere Begriff 'Rechnungslegung' vorgezogen. Auf eine weitere Vertiefung der begrifflichen Diskussion soll verzichtet werden, da diese letztlich zur Weiterentwicklung der gR nichts beiträgt. Es sei deshalb auf die umfangreiche Literatur zu diesem Gebiet verwiesen(3).

23 Ziele der gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung

231 Überblick

Die Notwendigkeit der Entwicklung einer gR erwuchs, wie unter 22 aufgezeigt, aus der Unzulänglichkeit des traditionellen Rechnungswesens, die gesellschaftlichen Verflechtungen der Unternehmung adäquat darzulegen. Nach der im vorigen Kapitel vorgenommenen Schwachstellenanalyse der Rechnungslegung in ihrer bisherigen Form soll im folgenden von der positiven Seite her aufgezeigt werden, welche Zielvorstellungen konkret mit dem neuentwickelten Informationsinstrument der gR verbunden sind. Dies erscheint aus zwei Gründen erforderlich. Erstens ist eine Beurteilung von Rechnungslegungsinstrumenten aus der neueren bilanztheoretischen Sicht nur im Hinblick auf die mit ihnen verfolgten Ziele sinnvoll(4). Zweitens knüpfen sich mittlerweile sehr vielfältige, z.T. konträre Erwartungen an die Idee der gR. Hierin ist u.a. eine der Ursachen dafür zu sehen, daß die bisher vorgelegten Konzepte der gR heftig umstritten sind. Eine Offenlegung und Gewichtung des Zielsystems ist daher auch aus diesem Grund als Basis für die späteren Untersuchungen, vor allem zu den Ansatzpunkten für eine Verbesserung der Aussagefähigkeit der gR, anzusehen. In der Literatur mangelt

1 Schulte, H. (1974), S. 278.

2 Kücken, N. (1980), S. 1501.

3 Vgl. neben den bereits angegebenen Literaturstellen z.B. die Übersicht bei Faltlhauser, K. (1978), S. 91-96. Zur Kritik an dem hier verwandten Begriff 'gesellschaftsbezogene Rechnungslegung' vgl. hinsichtlich des ersten Terms Brauchlin, E. (1977), S. 428.

4 Vgl. z.B. Goetzke, W. (1979), S. 419 und die dort angegebene, weiterführende Literatur.

es jedoch bisher daran, die von verschiedener Seite mit der gR verfolgten Ziele systematisch zu erfassen und insbesondere ihre Relevanz entsprechend einzuordnen. In der Regel findet lediglich eine Aufzählung denkbarer Zielsetzungen statt⁽¹⁾, oder die jeweils genannte Zielsetzung stellt nur einen Aspekt unter mehreren notwendigerweise zu berücksichtigenden dar.

Zur besseren Überschaubarkeit der Ziele und ihrer Beziehungen untereinander seien hier verschiedene Zielgruppen gebildet. Die den Zielvorstellungen zugrundeliegende Unternehmensphilosophie kann - wie unter 21 dargelegt - mit der Auffassung der Unternehmung als offenem, sozio-technischem System beschrieben werden. Aus dieser systemtheoretischen Betrachtung resultiert einerseits das pluralistische Zielsystem der Unternehmung im Sinne der Koalitionstheorie, andererseits die Forderung nach deren sozialverantwörtlichem Handeln.

Die auf dieser Grundlage basierenden Ziele können zunächst danach unterteilt werden, ob sie sich auf eine interne oder eine externe Verwendung der erstellten gR beziehen. Unter interner Verwendung ist hierbei die Übermittlung an die Unternehmensleitung, unter externer Verwendung die Veröffentlichung der gR zu verstehen. Das Ziel bzgl. der ersten Verwendungsrichtung ist allgemein die Bereitstellung von Informationen, die die Unternehmensleitung für eine sozialverantwortliche Unternehmensführung benötigt. Grundlegende Zielvorstellung bei der externen Verwendung ist die Information der externen Koalitionsteilnehmer⁽²⁾ bzgl. der an sie geleisteten Anreize und der von ihnen empfangenen Beiträge zur Bestimmung des jeweiligen Anreiz-Beitrags-Gleichgewichts. Diese Ziele seien als Primärziele bezeichnet.

1 Vgl. z.B. Arbeitskreis 'Sozialbilanz-Praxis' (1978), S. 1141; Dierkes, M. (1978a), S. 41; Hemmer, E. (1980), S. 8 f.

2 Als externe Koalitionsteilnehmer werden im folgenden die nicht am Steuerungssystem der Unternehmung Beteiligten bezeichnet. Vgl. dazu auch Goetzke, W. (1979), S. 420. Diese Klassifizierung stimmt insofern nicht mit der üblichen Begriffsabgrenzung überein, als auch die nicht der Unternehmensleitung zugehörigen Mitarbeiter der Unternehmung in der Regel zu den internen Koalitionspartnern gerechnet werden. Vgl. z.B. Hill, W./Fehlbaum, R./Ulrich, P. (1974), S. 146 f. Die hier vorgenommene Begriffsabgrenzung wird für Zwecke dieser Arbeit aus dem Grund gewählt, daß auf die Versorgung von Koalitionsteilnehmern mit entscheidungsrelevanten Informationen abgestellt wird, wobei die hier als 'extern' bezeichneten Koalitionsteilnehmer im wesentlichen durch die externen Informationssysteme informiert werden. Vgl. Goetzke, W. (1979), S. 420.

Darüber hinaus bestehen 'mittelbare Ziele' (Sekundärziele) der jeweils informierten Gruppe bzgl. der anderen Verwendungsrichtung. So verfolgt die Unternehmensleitung auch bzgl. der externen Verwendung Ziele, indem sie bemüht ist, die Einstellungen der externen Koalitionsteilnehmer mit Hilfe der gR in ihrem Sinne zu beeinflussen. Auf der anderen Seite erhoffen die externen Koalitionsteilnehmer bzgl. der internen Verwendung eine bessere Würdigung ihrer spezifischen Gruppeninteressen aufgrund der Ergebnisse der gR. Die dargestellten Beziehungen sind in Abb. 1 nochmals im Überblick dargestellt.

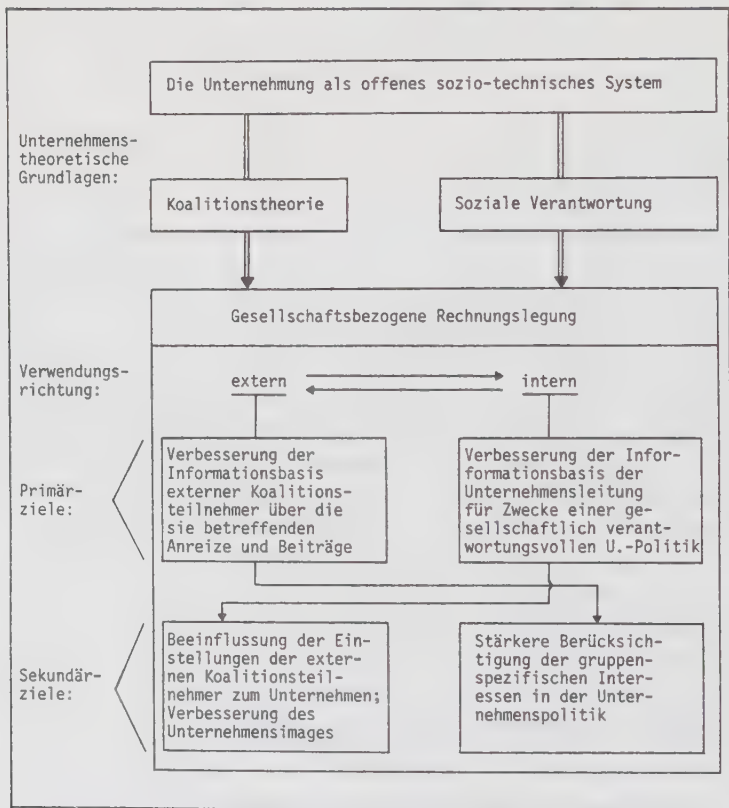


Abb. 1: Ziele der gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung

Bevor auf die Elemente des Zielsystems im einzelnen eingegangen wird, seien noch einige Anmerkungen zu der vorgenommenen Gliederung in die externe und interne Verwendungsrichtung gemacht, da diese Frage in der Literatur umstritten ist. Es wird sowohl dafür plädiert, die gR stelle schwerpunktmäßig ein Informationsinstrument für die Unternehmensleitung dar, als auch dafür Stellung bezogen, es handele sich bei der gR primär um einen Teil des externen Informationssystems(1). Hier sollen sowohl die interne als auch die externe Seite in die Überlegungen zum Zielsystem einbezogen werden. Den Ausgangspunkt bilde dabei die externe Verwendungsrichtung. Als wesentlicher Mangel der traditionellen Rechnungslegung ist die ungleichmäßige Informationsversorgung der verschiedenen Koalitionsteilnehmer festgestellt worden(2). Zur Beseitigung dieses Mangels ist eine Veröffentlichung der gR unerläßlich. Eine externe Verwendung der gR dürfte jedoch - zumindest langfristig - auch zum Ausbau als Instrument zur internen Entscheidungsvorbereitung führen, selbst wenn man eine solche Verwendungsmöglichkeit unter kurzfristigen Aspekten in Frage stellt. "Denn wenn das Management nach den neuartigen Erfolgsmaßstäben beurteilt wird und darüber Rechenschaft ablegen muß, wird es auch seine Denkweise und sein Handeln danach ausrichten"(3). Verbesserungen in der Unternehmensführung im Hinblick auf eine stärkere Berücksichtigung gesellschaftlicher Belange dürften wiederum zu neuen Impulsen hinsichtlich der Veröffentlichung der gR führen, da Unternehmungen ihre für die Gesellschaft positiven Leistungen erfahrungsgemäß "so gut wie möglich für ihre Selbstdarstellung in der Öffentlichkeit einsetzen. Es besteht eine 'natürliche' Tendenz zur Entdeckung und Geltendmachung derjenigen Leistungen der Unternehmung, die von Dritten möglicherweise positiv eingeschätzt werden"(4). Beide Verwendungsrichtungen fördern sich somit gegenseitig. Die Vernachlässigung eines der beiden Teile bei der Weiterentwicklung der gR erscheint deshalb ungerechtfertigt, wenn-

1 Vgl. zur vorwiegend internen Verwendung z.B. Ziehm, F. (1974), S. 1493; zur vorwiegend externen Verwendung z.B. Kittner, M./Mehrens, K. (1978), S. 99.
Für eine gleichmäßige Verfolgung beider Richtungen spricht sich u.a. Brauchlin aus. Vgl. Brauchlin, E. (1977), S. 428.

2 Vgl. Gliederungspunkt 221.1.

3 Springer, G.G. (1976), S. 32.

4 Picot, A. (1978), S. 48.

gleich vor allem zum Ausbau der gR zu einem internen Planungs-, Kontroll- und insbesondere Führungsinstrument noch sehr intensive und zeitraubende Experimente für erforderlich gehalten werden(1).

232 Diskussion der unternehmenstheoretischen Grundlagen

Da die theoretischen Grundlagen der gR bereits unter 21 aufgezeigt wurden, braucht an dieser Stelle nur auf die - im Hinblick auf ihre Funktion als Grundlage des Zielsystems - relevante Problematik eingegangen zu werden. Als problematisch ist hierbei insbesondere die Ableitung der mit der gR verbundenen Zielvorstellungen aus dem Postulat der sozialen Verantwortung anzusehen.

Sozialverantwortliches unternehmerisches Handeln kann erklärt werden

- "- 1. durch die Datensituation in der Unternehmensumwelt,
- 2. als Aktionsparameter zur Erreichung des Gewinnziels oder
- 3. als originäre Zielgröße"(2).

Dementsprechend können auch die Motive zur Publizierung der im Unternehmen ausgeübten sozialen Verantwortung im Rahmen der gR durchaus unterschiedlicher Natur sein.

zu 1.:

Die Datensituation in der Unternehmensumwelt definiert Budäus als die der Unternehmung - in der Regel durch Gesetze oder Tarifverträge - auferlegten Mindestanforderungen hinsichtlich ihres sozialen Verhaltens. Beispiele hierfür sind u.a. die Regelungen zum Unfallschutz, die Vorgabe von nicht zu überschreitenden Immissionswerten usw. Das sozialverantwortliche Handeln erklärt sich in diesem Fall aus der Notwendigkeit, bei der Verfolgung des ökonomischen Unternehmenszieles die aufgezwungenen Nebenbedingungen einhalten zu müssen. Aussagen von Unternehmensvertretern zu ihrer Zielsetzung hinsichtlich der gR lassen vermuten, daß ihr Verständnis von sozialer Verantwortung - zumindest teilweise - mit dieser ersten Version übereinstimmt. So sieht Falthäuser die Veranlassung zur Erstellung einer gR aus der Sicht der Unternehmung hauptsächlich darin, daß die Zahl der Gesetze und Verordnungen, die

1 Vgl. zum Planungs- und Kontrollaspekt Domsch, M. (1979), S. 104; zum Führungsaspekt Dierkes, M. (1978), S. 126.

2 Budäus, D. (1976), S. 239. Zu den weiteren Ausführungen vgl. ebenda, S. 239 f.

von den Unternehmen zu beachten sind, besonders stark zugenommen habe. Die gR solle dazu dienen, die hierdurch entstehenden Aufwendungen transparent zu machen, um die 'Grenzen der Belastbarkeit' aufzuzeigen(1). Die Darlegung gesetzlich auferlegter Mindestverpflichtungen stellt jedoch nur einen Teilbereich der gR dar. Die Offenlegung der Beziehungen in der Koalition 'Unternehmen' wird hierdurch nur um den Aspekt der finanziellen Belastung der Unternehmung durch staatliche Eingriffe erweitert. Die 'Offenheit' des Systems ist offensichtlich noch zu eng gefaßt. Sie müßte sogar hinsichtlich der Beziehungen zum Staat noch erweitert werden, beispielsweise um Maßnahmen der staatlichen Wirtschaftsförderung als Gegenströme zu den Unternehmensbelastungen.

Bevor auf die zweite Erklärungsmöglichkeit Budäus' für sozialverantwortliches Handeln eingegangen wird, soll im folgenden seine Definition der Datensituation in der Unternehmensumwelt erweitert werden. Hierunter seien nicht nur die jeweils aktuellen gesetzlichen Vorschriften gefaßt, sondern auch die Einstellungen von Bezugsgruppen der Unternehmensumwelt, die aufgrund eines sich verstärkenden gesellschaftlichen Drucks in Zukunft weitere staatliche Reglementierungen der Unternehmung bewirken könnten. Diese Erweiterung wird aufgrund der besonders starken Verbreitung der gR unter solchen Unternehmen vorgenommen, die aus unterschiedlichen Gründen im besonders kritischen Blickfeld der Öffentlichkeit stehen. Zu erwähnen sind hier insbesondere multinationale Konzerne und nach Branchen aufgegliedert vor allem Unternehmen des Energiebereichs, der chemischen und der Mineralölindustrie(2). Mit Hilfe der gR könnten vor allem in solchen Bereichen rechtzeitig Maßnahmen zur Vermeidung zu starken gesellschaftlichen Drucks ergriffen und zukünftige Reglementierungen in Form von Gesetzen vermieden werden(3), um sich bei der Unternehmensführung einen größeren Flexibilitätsspielraum zu erhalten. Die bzgl. der Bindung der Unternehmung an aktuelle gesetzliche Vorschriften geübte Kritik gilt jedoch auch hier analog.

1 Vgl. Faltlhauser, K. (1976), S. 57. Vgl. ähnlich auch Müller-Hagen, D. (1978), S. 224.

2 Vgl. hierzu auch die gewerkschaftliche Kritik bei Küller, H.-D. (1977), S. 36 f. sowie derselbe (1978a), S. 116. Zur Gegenposition der Arbeitgeberseite vgl. z.B. Küppers, B. (1976), S. 33.

3 Vgl. Brauchlin, E. (1977), S. 432.

zu 2.:

Nach Budäus kann sozialverantwortliches Handeln auch als Mittel zum Zweck der Erreichung ökonomischer Ziele verstanden werden. Das Problem aus der Sicht der Unternehmensleitung besteht dann darin, "den Einsatz 'sozialverantwortlicher Maßnahmen' in Hinblick auf das Unternehmensziel zu optimieren"(1). Als Beispiele nennt er eine entsprechende Ausgestaltung der absatzpolitischen Instrumente Werbung und Produktgestaltung, die zunehmend zur Vergrößerung von Marktanteilen an Bedeutung gewinnen. In ähnlicher Weise kann auch die gR eingesetzt werden. So sehen Kittner/Mehrens die Möglichkeit, durch die öffentlichkeitswirksame Verwertung 'sozial verantwortungsvoller Aktivitäten' im Rahmen der gR einen 'Goodwill' zu erzeugen, der wiederum zu Gewinnsteigerungen beitragen könne(2). Die Problematik des Verständnisses 'sozialer Verantwortung' in dieser zweiten Version sieht Budäus darin, daß soziale Aktivitäten dann unterblieben, wenn der Mittelcharakter in bezug auf die ökonomische Zielsetzung nicht mehr gegeben sei. Übertragen auf die Verwendung im Rahmen der gR findet also sozialverantwortliches Handeln nur in dem Maße statt, wie die durch seine Veröffentlichung im Rahmen der gR bewirkten ökonomischen Vorteile - ggf. in Kombination mit Vorteilen aufgrund weiterer Verwendungsrichtungen - die durch sie veranlaßten ökonomischen Nachteile überwiegen. Darüber hinaus entspricht der Einsatz der gR als Teil des absatzpolitischen Instrumentariums nicht seiner Grundidee, da es gerade auch zur Erweiterung eines einseitig ökonomischen Erfolgsindikators als Beurteilungsmaßstab für die Unternehmensleistung beitragen soll. Gewinnsteigerungen infolge gesellschaftlich verantwortungsvoller Aktivitäten sind zwar dabei nicht ausgeschlossen oder zu kritisieren, der oben angedeutete Optimierungsansatz entspricht jedoch nicht dem pluralistischen Zielsystem im Sinne der Koalitionstheorie.

zu 3.:

Als mit dem pluralistischen Zielsystem kompatibel anzusehen ist dagegen die dritte Erklärungsmöglichkeit, bei der die sozialen Ziele mit ökonomischen Zielen konkurrenzfähig sind. Nach der dem 'Corporate Report' zugrundeliegenden Umfrage scheint diese Auf-

1 Budäus, D. (1977), S. 188. Dieser Erklärungsansatz für sozialverantwortliches Handeln entspricht dem von Jacoby entwickelten 'Social Environment Model'.
Vgl. Jacoby, N.H. (1973).

2 Vgl. Kittner, M./Mehrens, K. (1978), S. 86.

fassung von sozialer Verantwortung auch in der Praxis vorzuherrschen. Auf die Frage nach dem obersten Unternehmensziel antworteten nur 19 % mit 'reinem Gewinnstreben', dagegen 39 % mit 'Gewinnstreben sowie sozialer Verantwortung', woraus die Studie u.a. auf eine wachsende Bedeutung der gR schloß(1). Inwieweit das offiziell propagierte Unternehmensziel im Einzelfall mit den tatsächlichen Einstellungen und Verhaltensweisen übereinstimmt, ist jedoch fraglich. So sieht Budäus selbst in der Konzeption der bisher von der Unternehmenspraxis vorgelegten gR einen Anhaltspunkt zur Bestätigung der zweiten Erklärungsmöglichkeit(2). Diese - zumindest vermutete - Diskrepanz zwischen den aus theoretischer Sicht entwickelten Grundlagen und ihrer empirischen Relevanz hat auch die Diskussion der Ziele der gR erheblich beeinflußt. Dies gilt insbesondere für die Sekundärziele.

233 Primärziele der gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung

233.1 Verbesserung der Informationsbasis externer Koalitions- teilnehmer

Die Beziehungen der Koalitionspartner zu der Koalition 'Unternehmung', insbesondere ihre Entscheidungen für oder gegen den Eintritt in die bzw. den Verbleib in der Koalition, lassen sich durch die 'Anreiz-Beitrags-Theorie' erklären(3). Ihre zentralen Aussagen lauten:

- "- Eine Organisation ist ein System von aufeinander bezogenen sozialen Verhaltensweisen einer Anzahl Personen, die wir die Teilnehmer der Organisation nennen werden.
- Jeder Teilnehmer und jede Gruppe von Teilnehmern erhält von der Organisation Anreize, wofür er der Organisation Beiträge leistet.
- Jeder Teilnehmer setzt seine Teilnahme an der Organisation nur so lange fort, als die ihm gebotenen Anreize gleich groß oder größer sind (gemessen an seinen Wertungen und an den Al-

1 Vgl. Springer, G.G. (1976), S. 29. Zu der durchgeführten Umfrage vgl. auch S. 9f. dieser Arbeit.

2 Vgl. Budäus, D. (1976), S. 239 f.

3 Zur Anreiz-Beitrags-Theorie vgl. Barnard, Ch.J. (1938); March, J.G./Simon, H.A. (1958); Simon H.A. (1976), S. 110-122.

ternativen, die ihm offen stehen), als die Beiträge, die von ihm verlangt werden.

- Die Beiträge, die von den verschiedenen Gruppen von Teilnehmern geleistet werden, sind die Quelle, aus der die Organisation die Anreize herstellt, die sie den Teilnehmern anbietet.
- Eine Organisation ist nur so lange solvent - und damit überlebensfähig -, als daß die Beiträge ausreichen, Anreize in genügend großem Ausmaß zu verschaffen, um die Leistung der Beiträge fortzusetzen."⁽¹⁾

Zur Ermittlung ihres realisierten Anreiz-Beitrags-Gleichgewichtes benötigen die Koalitionsteilnehmer Informationen über die sie betreffenden Anreize und Beiträge⁽²⁾. Als Informationsquelle für die externen Koalitionsteilnehmer kommt dabei im wesentlichen das externe Informationssystem der Unternehmung in Betracht⁽³⁾. Die traditionelle Rechnungslegung weist jedoch, wie unter 221 aufgezeigt wurde, erhebliche Mängel hinsichtlich der Wahrnehmung dieser Informationsfunktion auf. Aus diesem Grund obliegt der gR die Aufgabe, bestehende Informationslücken zu schließen und die Koalitionsteilnehmer mit den für sie entscheidungsrelevanten Informationen zu versorgen⁽⁴⁾. Diese theoretische Forderung wird teilweise durch die geäußerten Erwartungen von Interessenvertretern der einzelnen Bezugsgruppen in die Praxis übertragen. So sehen z.B. die englischen Gewerkschaften in der gR eine Möglichkeit, die Informationsgrundlage für Tarifverhandlungen zu verbessern⁽⁵⁾.

Bei der Verwendung der Anreiz-Beitrags-Theorie zur Erklärung der Ziele der gR sind jedoch zwei Probleme zu beachten. Erstens dienen die der gR entnommenen Informationen nicht allein dazu, sich für einen der Extremfälle 'Verbleiben in oder Austritt aus der Koa-

¹ March, J.G./Simon, H.A. (1958), S. 94; zitiert nach Hill, W./Fehlbaum, R./Ulrich, P. (1974), S. 149 und 152.

² Vgl. Schildbach, T. (1975), S. 23 f; Coenenberg, A.G. (1976), S. 495.

³ Vgl. Fußnote 2 auf S. 17.

⁴ Vgl. auch Löcherbach, G. (1976).

⁵ Vgl. Dierkes, M. (1978), S. 122 f. Im Gegensatz dazu besteht nach Ansicht der deutschen Gewerkschaften die Gefahr, daß die gR als 'Kampfinstrument' der Unternehmensleitungen in Tarifaueinandersetzungen eingesetzt wird. Vgl. Küller, H.-D. (1978a), S. 116.

lition' zu entscheiden. Es ist vielmehr eine Fülle von Alternativen zu unterscheiden, so daß die Übertragung der Anreiz-Beitrags-Theorie in ihrer reinen Form als Vereinfachung anzusehen ist(1). Zweitens ist das von den jeweiligen Koalitionsteilnehmern empfundene Anreiz-Beitrags-Verhältnis subjektiver Natur(2). Die gR ist diesbezüglich weder in der Lage, die den Koalitionsteilnehmern jeweils offen stehenden Alternativen ins Kalkül einzubeziehen noch ihre individuellen Wertvorstellungen zu berücksichtigen. Sie kann daher lediglich als Informationsgrundlage für den Prozeß der individuellen Entscheidungsfindung angesehen werden. Dies ist jedoch kein spezifisches Problem der gR, da auch alle anderen betrieblichen Instrumente zur Entscheidungsfindung diese lediglich unterstützen, sie dem Entscheidenden jedoch nicht abnehmen können.

233.2 Verbesserung der Informationsbasis der Unternehmensleitung

Die veränderten Anforderungen an die Unternehmen in hochentwickelten Industriegesellschaften und das damit zusammenhängende Selbstverständnis der Unternehmensleitungen als Koordinator zwischen den einzelnen Gruppeninteressen lassen eine Umorientierung der unternehmerischen Entscheidungen erforderlich erscheinen. Notwendig ist insbesondere eine stärkere Integration einzelwirtschaftlicher und gesamtwirtschaftlicher Ziele. "The logic of the situation is that a diversified, divisionalized firm that wishes to enforce social policies in its divisions need to pay more attention to measures of social performance, to improve its measures to ensure the adequacy of its knowledge of social performance, and to take social performance into account with financial performance in evaluating its executives"(3). Notwendige Voraussetzung für eine rationale Verfolgung der gesellschaftlichen Ziele ist - analog zur Entscheidungsfindung unter rein ökonomischer Zielsetzung - die möglichst gute Versorgung der Unternehmensleitung mit den für die zu treffenden Entscheidungen relevanten Informationen. "Erste Versuche einer praktischen Verwirklichung dieser Forderung /einer Integration von Gewinnerzielung und gesellschaftlicher Verantwortung, A.d.V./ haben jedoch schon bald gezeigt, daß die Unternehmensleitungen in keiner Weise über eine gut organisierte

1 Vgl. auch Löcherbach, G. (1976), S. 59.

2 Vgl. die dritte Aussage zur Anreiz-Beitrags-Theorie.

3 Bauer, R.A. (1973a), S. 393.

und umfassende Datenbasis verfügen, um die gesellschaftlichen Auswirkungen ihres Handelns positiver wie negativer Art in ihre Entscheidungen aufzunehmen"(1). Zielvorstellung bzgl. der internen Verwendung der gR ist deshalb deren Ausbau als gesellschaftsbezogenes Controlling-Instrument zur Erweiterung des traditionellen Planungs- und Kontrollinstrumentariums der Unternehmung. So könnte die gR aufgrund der Analyse der Vergangenheitsdaten dazu beitragen, Fehlentwicklungen zu erkennen, indem sie die möglichen negativen gesellschaftlichen Folgen wirtschaftlicher Maßnahmen bewußt macht. Zu denken ist hier u.a. an den Grad der Erschöpfung natürlicher Ressourcen und den Umfang der Umweltbelastung. Aufgrund der dadurch gewonnenen Ergebnisse und unter Antizipation zukünftiger gesellschaftlicher Forderungen könnte die gR gleichzeitig die Schwerpunkte für eine zukünftige, gesellschaftlich verantwortungsbewußte Unternehmenspolitik aufzeigen(2).

Neben diesen Aufgaben erscheint z.B. Dierkes die Weiterentwicklung der gR zu einem internen Führungsinstrument erforderlich(3). Die Zielsetzung hierbei sei die Durchsetzung der gesellschaftlichen Belange in der Arbeit der Linienfunktionen, wozu wiederum eine Umstrukturierung des innerbetrieblichen Kommunikationssystems sowie eine Leistungsbeurteilung des Managements auch auf der Basis ihres Beitrages zur Erreichung sozialverantwortlicher Ziele notwendig seien. Der Grund für diese Forderung ist darin zu sehen, daß in vielen Fällen eine erhebliche Diskrepanz zwischen der offiziellen, von der Unternehmensleitung propagierten Unternehmensphilosophie und dem in der Unternehmung praktizierten Verhalten zu beobachten ist. Entgegen der häufigen Betonung sozialen Verantwortungsbewußtseins durch die Unternehmensleitung wird dieses Prinzip in der täglichen Praxis regelmäßig vernachlässigt(4). Nach Ansicht von Dierkes/Kopmann(5) kann die gR daher nur ein erster Schritt zur Implementierung einer gesellschaftsbezogenen Unternehmenspolitik, einem 'Management System for Social Goals' sein.

1 Dierkes, M./Kopmann, U. (1974), S. 296.

2 Vgl. Domsch, M. (1979), S. 104.

3 Vgl. Dierkes, M. (1978), S. 126.

4 Vgl. Monsen, J. (1973), S. 110.

5 Vgl. Dierkes, M./Kopmann, U. (1974).

234 Sekundärziele der gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung

234.1 Beeinflussung der Einstellungen der externen Koalitionsteilnehmer

Abweichend von der unter 233.1 dargestellten Zielsetzung einer vollständigen Gegenüberstellung von Leistungen und Beiträgen besteht die Strategie der Unternehmensleitungen bei der externen Verwendung der gR tendenziell in einer Übertonung der Leistungsseite. Diese Strategie findet ihren Niederschlag in der Mehrzahl der bisher veröffentlichten Berichte(1). Die ihr zugrundeliegende Zielsetzung besteht in der Image-Verbesserung der Unternehmen. Nach den Empfehlungen der Bundesvereinigung Deutscher Arbeitgeberverbände dient die gR der Unterrichtung der "Öffentlichkeit an Hand konkreter Zahlen über die beachtlichen, weithin jedoch unbekannten sozialen Leistungen, die die Unternehmen über ihre wirtschaftlichen Leistungen hinaus gegenüber der Gesamtgesellschaft oder Teilen von ihr bereits erbringen, und zeigt damit den Umfang ihrer sozialen Mitträgerschaft auf. Damit wird der komplexe Beitrag des Unternehmens zur gesellschaftlichen Gesamtleistung deutlich. Das dient der Selbstdarstellung der Unternehmen, die heute mehr als bisher notwendig ist, um dem mangelnden Verständnis breiter Bevölkerungsschichten für die Unternehmensfunktion zu begegnen"(2). Erklärte Motivation zur Erstellung der STEAG-Sozialbilanz für 1971/72 als erstem in der BRD veröffentlichten Ansatz einer gR war es "gegenüber den diffusen Angriffen auf das freie Unternehmertum eine Form der Selbstdarstellung zu finden für alle die erstaunlich hohen Leistungen der Unternehmen, die über die Erwirtschaftung eines Kapitalertrags hinausgehen"(3).

Den Unternehmensleitungen wird angesichts dieser Intention vielfach vorgeworfen, sie wollen mit Hilfe der gR nicht sachlich über die gesellschaftlichen Verflechtungen des Unternehmens informieren, sondern die Willensbildung der einzelnen Bezugsgruppen in einer für sie günstigen Richtung manipulieren. So argumentieren Kittner/Mehrens, die sich aufgrund der zunehmenden Abhängigkeit der Unternehmungen von staatlichen Hilfen und Vorleistungen ergebende Forderung nach sozialverantwortlichem Handeln solle zum

1 Vgl. S. 91.

2 Müller-Hagen, D. (1978), S. 224.

3 STEAG-Sozialbilanz 1971/72; zitiert nach Dittmar, R. (1978), S. 263.

Teil dadurch unterlaufen werden, daß verstärkt diejenigen Aktivitäten propagiert würden, die jeweils von besonderem öffentlichen Interesse seien⁽¹⁾. Bzgl. der Bezugsgruppe 'Mitarbeiter' sieht Küller die gR einerseits als Instrument an, "um die Identifikation der Arbeitnehmer mit dem angeblich so sozialen und fortschrittlichen Unternehmen voranzutreiben"⁽²⁾ und dadurch die Einsatzbereitschaft zu fördern. Andererseits sei die gR "außerordentlich gut geeignet, als unternehmerisches Kampfinstrument in tarifpolitischen Auseinandersetzungen eingesetzt zu werden. Mit sehr fragwürdigen Methoden wird den Arbeitnehmern hier vorgerechnet, daß der Spielraum für verteilungspolitische Maßnahmen zunehmend enger zu werden beginnt und bei Lohnforderungen Zurückhaltung geübt werden müsse"⁽³⁾.

Generell betrachten die Gewerkschaften die bisher veröffentlichten Ansätze zur gR als 'neues Instrument der Firmenwerbung mit dem Schein wissenschaftlicher Objektivität'. Diese ablehnende Haltung zu den bisherigen Ansätzen wird deutlich in dem Beschluß des DGB-Bundesvorstandes 1976 artikuliert⁽⁴⁾, der nach Ansicht von Ullmann "faktisch dem Versuch einer Disqualifikation der Sozialbilanz gleich /kam/. Die Strategie bestand mit anderen Worten darin, durch eine Unglaubwürdigmachung der Sozialbilanz den Legitimationsgewinn der Unternehmen zu verhindern"⁽⁵⁾. Diese Charakterisierung der gR in deren bisheriger Form wird jedoch teilweise auch von Angehörigen des Wirtschaftsprüfenden Berufes sowie von Vertretern der Wissenschaft unterstützt. So sieht Kücken die Gefahr, daß die gesellschaftspolitisch erwünschte und auch aus der Sicht der 'Neuen Bilanztheorie' zu befürwortende gR durch die Praxis zu einem bloßen Propagandainstrument umgeformt wird⁽⁶⁾. Nach Ansicht von Dierkes hängt die weitere Entwicklung der gR u.a. davon ab, ob es gelingt, eine Abkehr von ihrer teilweisen Ausgestaltung im Sinne von 'Public-Relations-Bemühungen traditioneller Prägung' zu erreichen⁽⁷⁾.

1 Vgl. Kittner, J./Mehrens, K. (1978), S. 85.

2 Küller, H.-D. (1978a), S. 116.

3 Ebenda.

4 Vgl. DGB-Bundesvorstand (1976).

5 Ullmann, U.A. (1979), S. 11.

6 Vgl. Kücken, N. (1980), S. 1501.

7 Vgl. Dierkes, M. (1978b), S. 214.

234.2 Stärkere Berücksichtigung gruppenspezifischer Interessen in der Unternehmenspolitik

Analog dem Interesse der Unternehmensleitungen, mit Hilfe der gR auf die Einstellungen der Bezugsgruppen zum Unternehmen und damit auch auf ihre unternehmensbezogenen Entscheidungen Einfluß zu nehmen, können auch die externen Koalitionsteilnehmer ein Interesse daran haben, daß die Unternehmenssteuerung infolge der Ergebnisse der gR verstärkt in Richtung auf die von ihnen verfolgten Ziele erfolgt. Diesbezüglich sind zwei Unterfälle zu unterscheiden.

Die erste Möglichkeit besteht darin, daß sich die Unternehmensleitung selbst aufgrund der Analyse der gR dazu veranlaßt sieht, die Leistungen an einzelne Gruppen von Koalitionsteilnehmern zu erhöhen bzw. daß die geplante Veröffentlichung der gR bereits eine entsprechende Präventivwirkung ausübt. In diesem Sinne wird die Möglichkeit der Interessendurchsetzung externer Koalitionsteilnehmer bei der Unternehmenssteuerung mit Hilfe der gR von der Mehrzahl der Unternehmensvertreter verstanden(1). Pieroeth spricht von der gR als einem Instrument freiwilliger unternehmerischer Selbstkontrolle(2). Da die externen Koalitionsteilnehmer von der Erstellung der gR in aller Regel ausgeschlossen sind(3), ist ihr Einfluß auf die Unternehmensleitung bei dieser Auslegung in keiner Weise mit den oben aufgezeigten Einflußmöglichkeiten der Unternehmensleitung auf die Willensbildung der externen Koalitionsteilnehmer zu vergleichen. Ein solcher Einfluß kann allenfalls mittelbar dadurch ausgeübt werden, daß die Bezugsgruppen aufgrund der Ergebnisse der gR explizit Kritik an der Unternehmensführung üben bzw. ihre Kritik implizit aus veränderten Verhaltensweisen - z.B. durch Entscheidungen zum Austritt aus der Koalition - geschlossen werden kann. Da derartige Vorkommnisse jedoch bei einer ernstgenommenen gesellschaftsbezogenen Unternehmensführung ohnehin berücksichtigt werden müßten, besteht bzgl. dieser Version faktisch kein Unterschied zu dem unter 233.2 dargestellten Zielbereich.

1 Vgl. z.B. Arbeitskreis 'Sozialbilanz-Praxis' (1978), S. 1143 sowie zur Analyse der dortigen Aussagen Fischer-Winkelmann, W.F. (1980), S. 20 f.

2 Vg. Pieroeth, E. (1978), S. 10.

3 Zu vereinzeltten Ansätzen der Einbeziehung externer Koalitionsteilnehmer in den Erstellungsprozeß vgl. Gliederungspunkt 324.

Die zweite Möglichkeit besteht in einer direkten Einflußnahme der Bezugsgruppen auf die Unternehmenssteuerung durch die Verwendung der gR als Datenbasis für eine Fremdkontrolle seitens der Bezugsgruppen. Diese Möglichkeit zur stärkeren Berücksichtigung gruppenspezifischer Interessen wird in der Literatur nur wenig diskutiert; als Ausüßer der Kontrolle werden in diesen Fällen regelmäßig staatliche Kontrollinstanzen - offenbar stellvertretend für die einzelnen Koalitionsteilnehmer - vorgeschlagen. So sieht es z.B. Bartholomäi als Möglichkeit an, die gR als "realistische Basis für staatliche Korrekturen der Unternehmenspolitik"(1) zu verwenden. Diese zweite Möglichkeit wird von seiten der Unternehmensvertreter heftig bestritten. Nach Ansicht von Pieroeth wird die gR von ihren Befürwortern als "Instrument schrittweiser Systemüberwindung /betrachtet und ist für sie/ nur Mittel zum Zweck"(2). Die gR ist daher seiner Meinung nach zwar "ein höchst interessantes, wohl aber auch ein gefährdetes (hoffentlich später nicht ein gefährliches) Instrument der Aufklärung"(3). De Senarclens geht noch einen Schritt weiter und sieht es bereits als problematisch an, daß "den Sozialpartnern sowie dem Staat /durch die gR überhaupt, A.d.V./ Daten gegeben werden, die ein Vergleichen zwischen den verschiedenen Unternehmen erleichtern"(4).

235 Schlußfolgerungen aus der Zielkontroverse und die Notwendigkeit zur Objektivierung der gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung

Bei Betrachtung des oben aufgezeigten Zielsystems stellt man fest, daß nicht alle der mit der gR verbundenen Zielvorstellungen in ihrer extremen Ausprägung untereinander in komplementärer oder auch nur neutraler Beziehung stehen. Zu Zielkonflikten können vor allem die Sekundärziele führen. Als Grundlage für die Ausgestaltung der gR ist daher zu klären, welcher Rang den einzelnen Zielvorstellungen zukommt. Aus theoretischer Sicht ist dabei den Primärzielen der Vorrang einzuräumen, da diese sich unmittelbar aus den unternehmenstheoretischen Grundlagen ableiten lassen,

1 Bartholomäi, R. (1973), S. 285.

2 Pieroeth, E. (1978), S. 10.

3 Ebenda, S. 11.

4 de Senarclens, M. (1980), S. 94.

während das bei den Sekundärzielen nur mittelbar - und zwar über die Interessenlage einzelner Koalitionsteilnehmer - der Fall ist. Im Falle von Zielkonflikten hat daher die Ausgestaltung der gR nach Maßgabe der Primärziele zu erfolgen.

Eine wesentliche Voraussetzung dafür, daß die gR den Primärzielen gerecht wird, ist ihre objektiviertete Erstellung. Für die externen Koalitionsteilnehmer stellt die gR nur unter dieser Voraussetzung eine verlässliche Datenbasis dar, analog der Notwendigkeit einer objektivierten Erstellung der Handelsbilanz bzgl. der dadurch angesprochenen Bezugsgruppen(1). Desgleichen benötigt die Unternehmensleitung objektiviertete Informationen bzgl. der gesellschaftlichen Verflechtungen der Unternehmung, da andernfalls die Gefahr von Fehlentscheidungen besteht. In ihrem gegenwärtigen Entwicklungsstand ist die gR jedoch von einer objektivierten Ausgestaltung noch weit entfernt. Es existieren keine allgemeinen anerkannten Grundsätze für ihre Erstellung, wie das z.B. durch die GoB bzgl. der handelsrechtlichen Rechnungslegung der Fall ist. Diese Tatsache führt in der Praxis tendenziell dazu, daß die gR zur Zeit hauptsächlich an den subjektiven Interessen der Unternehmensleitung als der für die Erstellung verantwortlichen Instanz ausgerichtet wird(2). Diese Entwicklung führte zu verstärkter Kritik an den gegenwärtig vorliegenden Konzepten(3), wodurch auch der gesamte Ansatz der gR teilweise in Frage gestellt wurde.

Ziel dieser Arbeit ist es daher, Vorschläge zur Objektivierung der gR zu erarbeiten, um zu ihrer stärkeren Ausrichtung auf die Primärziele beizutragen. Dabei soll im wesentlichen auf die Objektivierungserfordernisse hinsichtlich der externen Verwendung der gR abgestellt werden, da dieser Fall im Gegensatz zu den Objektivierungsanforderungen hinsichtlich der internen Verwendung als konfliktträchtiger und damit bedeutungsvoller erscheint. Hinsichtlich der internen Verwendung dürfte die Unternehmensleitung als Ersteller der gR selbst ein elementares Interesse an einer verläss-

1 Zum Begriff und zur Notwendigkeit einer Objektivierung des Jahresabschlusses vgl. Baetge, J. (1970), S. 15-17.

2 So werden z.B. positive gesellschaftliche Auswirkungen der Unternehmenstätigkeit überbetont, negative dagegen in der Regel vernachlässigt.

3 Besonders massive Kritik wird dabei von seiten der Gewerkschaften geübt. Vgl. z.B. Schumacher, E. (1976); Küller, H.-D. (1977); derselbe (1978a).

lichen Datenbasis haben. Außerdem bestehen bei der Nutzung der gR für rein interne Zwecke keine Zielkonflikte zu ihren Sekundärzielen.

Durch die Ausrichtung an den Primärzielen soll nicht der Eindruck erweckt werden, als seien die Sekundärziele generell abzulehnen. So ist Pieroth, der im Falle einer möglichen Fremdkontrolle die gR 'nur als Mittel zum Zweck' ansieht(1), entgegenzuhalten, daß Informationsinstrumente überhaupt nur dann sinnvoll sind, wenn sie bestimmte Zwecke erfüllen. Die Möglichkeit zur Fremdkontrolle aufgrund der gR ist auch - zumindest in Einzelfällen - als durchaus legitim anzusehen. Dies gilt z.B. für Fälle, in denen die Koalitionsteilnahme nicht - wie in der Anreiz-Beitrags-Theorie generell unterstellt - freiwillig erfolgt. So könnte eine staatliche Kontrolle z.B. dem Schutz der in ihren Lebensbedingungen durch die Unternehmung ggf. stark beeinträchtigten Anwohner dienen. Auch können Parallelen zur Gläubigerschutzfunktion als Nebenzweck der handelsrechtlichen Rechnungslegung gezogen werden(2).

Auf der anderen Seite ist auch das Interesse der Unternehmensleitung zur Nutzung der gR z.B. als Mittel der Mitarbeitermotivation oder in Tarifaufinandersetzungen als legitim anzusehen, sofern die tatsächlichen Verhältnisse mit den im Rahmen der gR deklarierten übereinstimmen. Auch der Vorwurf, die gR sei als neuartiges Public-Relations-Instrument anzusehen und diene daher der Manipulation der jeweiligen Adressaten, ist nur dann haltbar, wenn die Unternehmung PR im Sinne von 'Schönfärberei' betreibt und die gR entsprechend ausgestaltet. Hansen weist in diesem Zusammenhang darauf hin, daß das Wesentliche der PR-Arbeit dagegen in einem feed-back-Prozeß bestehen müsse, infolgedessen negative Auswirkungen der Unternehmenstätigkeit langfristig möglichst weitgehend zu kompensieren seien(3). Langfristig ist auch bzgl. der zuvorgenannten Motive der Unternehmensleitung davon auszugehen, daß der erhoffte Einfluß auf die Einstellungen der Koalitionsteilnehmer nur dann erzeugt werden kann, wenn diese die gR

1 Vgl. S. 30.

2 Zur Gläubigerschutzfunktion vgl. Leffson, U. (1980), S. 38-55.

3 Vgl. Hansen, J.R. (1976), Insbesondere S. 95.

als verlässliche Datenbasis akzeptieren(1). Aus diesem Grunde könnte über die - unter langfristigem Aspekt - gemeinsamen Objektivierungserfordernisse auch ein Konsens zwischen den primären und den sekundären Zielen der gR herbeigeführt werden. Zur Zeit ist allerdings auf seiten der Unternehmensleitungen eine eher ablehnende Haltung gegenüber allen Versuchen, sie in ihrer Gestaltungsfreiheit bzgl. der gR zu beschränken, festzustellen(2).

1 Vgl. auch Brauchlin, E. (1977), S. 433.

2 Vgl. z.B. Arbeitskreis 'Gesellschaftsbezogene Rechnungslegung' der GEFIU (1981), S. 178.

3 Generelle Objektivierungsmöglichkeiten und ihre Problematik

31 Übersicht über die Objektivierungsmöglichkeiten

Erachtet man eine Objektivierung der gR als grundsätzlich erforderlich, so ergibt sich daraus die Fragestellung, welche Möglichkeiten für eine Objektivierung überhaupt in Betracht kämen. Da die gR als Erweiterung der traditionellen Rechnungslegung angesehen werden kann, liegt es nahe, auch die dort bestehenden Objektivierungsansätze auf die gR zu übertragen. Diese lassen sich in folgende drei Gruppen einteilen:

- Bindung an gesetzliche Regelungen zur Aufstellung des Jahresabschlusses, wie z.B. die Vorschriften der §§ 38-47a HGB und 148-161 AktG,
- Ausfüllung und Ergänzung der Rechtsnormen durch Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung,
- Prüfung des Jahresabschlusses daraufhin, ob die Rechtsnormen und Rechnungslegungsgrundsätze eingehalten wurden.

Darüber hinaus wird für Zwecke der gR als weitere Objektivierungsmöglichkeit die Beteiligung externer Koalitionsteilnehmer an der Erstellung der gR vorgeschlagen. Durch diese Möglichkeit könnte z.B. ein Interessenausgleich bei der Darstellung besonders konfliktträchtiger Bereiche herbeigeführt werden. Ihre Verwirklichung würde insofern eine von der traditionellen Vorgehensweise abweichende Praxis bedeuten, als die Aufstellung des Jahresabschlusses allein der Unternehmensleitung obliegt(1).

32 Darstellung der Objektivierungsmöglichkeiten und ihrer Problematik

321 Gesetzliche Regelungen zum Inhalt der gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung

Im Juli 1977 wurde in Frankreich ein Gesetz verabschiedet, durch das Unternehmen

1 Vgl. z.B. §§ 38 HGB und 148 AktG.

- mit mindestens 750 Beschäftigten ab dem Jahr 1979
- mit mindestens 300 Beschäftigten ab dem Jahr 1982

verpflichtet werden, eine sogenannte 'bilan social' zu erstellen(1). Im Dezember 1977 wurden zu dem Gesetz detaillierte Ausführungsbestimmungen erlassen, durch die den betroffenen Unternehmen eine Liste von zu veröffentlichenden Indikatoren vorgegeben wurde(2). Diese Indikatoren beziehen sich auf die Situation der Mitarbeiter; als wichtigster Adressat der gR gilt daher der jeweilige Betriebsrat. Die erstellten Berichte sollen vom Arbeitsministerium geprüft und ausgewertet werden.

Der französische Ansatz stellt das bisher einzige Beispiel für eine gesetzliche Normierung der gR dar. Der Trend zu gesetzlichen Regelungen auch in anderen Ländern ist jedoch nach Ansicht einiger Autoren unverkennbar(3). Tab. 2 vermittelt einen Überblick über den derzeitigen Stand dieser Entwicklung in den USA und einigen europäischen Staaten(4).

Neben diesen Ansätzen in einzelnen Ländern bestehen auch Bestrebungen, Regelungen zur gR auf internationaler Ebene vorzunehmen. So wird in den 'International Standards of Accounting and Reporting for Transnational Corporations' der Vereinten Nationen eine Erweiterung der Geschäftsberichte um Angaben zu den Bereichen

- Arbeits- und Beschäftigungssituation,
- Organisationsstruktur und
- Umweltschutzmaßnahmen

gefordert(5). Möglichkeiten zur gesetzlichen Normierung der gR

1 Journal Officiel de la République Française du 13 juillet 1977, Loi No. 77-769 du 12 juillet 1977 relative au bilan social de l'entreprise. Zur näheren Kennzeichnung des Gesetzes und zur Analyse der gR in Frankreich vgl. Igalens, J./Peretti, J.-M. (1980); Vogelpoth, N. (1980).

2 Journal Officiel de la République Française du 10 décembre 1977, Decret No. 77-1354.

3 Vgl. o.V. (1979), S. 84.

4 Zur näheren Erläuterung des jeweiligen Entwicklungsstandes vgl. Dierkes, M. (1978), S. 123 f.; o.V. (1979), S. 84; de Senarclens, M. (1980), S. 96 f.

5 Vgl. United Nations, Economic and Social Council. Commission on Transnational Corporations (1977), S. 36 ff.

Land	Entwicklungsstand
<u>USA</u>	- Vorlage eines Vorschlags seitens des, 'National Resources Defense Council', wonach die Börsenaufsichtskommission (SEC) verpflichtet werden soll, im Rahmen der Börsenzulassung eine gR der Unternehmen anzufordern. Diese soll u.a. Daten bzgl. des Umweltschutzes und der Beschäftigungssituation sozialer Minoritäten umfassen. - Stellungnahme des Handelsministeriums, worin auch allen übrigen Unternehmen die Erstellung einer gR nahegelegt wird.
<u>Europa</u>	
- Großbritannien	- Parlamentsvorlage, wonach Unternehmen mit mehr als 500 Mitarbeitern oder einem Umsatz von mehr als 5 Mio £ gesetzlich verpflichtet werden sollen, eine gR - bestehend aus folgenden Teilelementen - zu erstellen: - Wertschöpfungsrechnung - Sozialstatistik - Bericht zu Fragen des Energieverbrauchs.
- Norwegen	- Parlamentsvorlage, wonach größere Unternehmen verpflichtet werden sollen, eine Reihe gesellschaftlich bedeutender Informationen zu veröffentlichen. Eine genaue Spezifizierung der Berichtsgegenstände ist jedoch nicht vorgesehen.
- Belgien	- Baldige Gesetzgebung zur gR wird erwartet.
- Holland	- Gesetzgebung ist auf Erweiterung der Sozialberichterstattung hin orientiert, so erfolgte z.B. in 1977 eine Ausweitung der Berichtspflicht an zentrale Arbeitnehmervertretungen.
- Italien	- Prüfung der Zweckmäßigkeit gesetzlicher Regelungen zur gR durch eine nationale Arbeitsgruppe, die Centromarca.

Tab. 2: Ansatzpunkte zur gesetzlichen Regelung der gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung - Überblick über die Entwicklung in den USA und in Europa

werden ferner im Hinblick auf ihre eventuelle Übernahme in ein europäisches Gesellschaftsrecht im Rahmen der EG geprüft(1).

Im Gegensatz zu dieser Entwicklung ist die Haltung zur gesetzlichen Regelung der gR in der BRD überwiegend ablehnend. Dagegen sprechen nach Ansicht des Arbeitskreises 'Sozialbilanz-Praxis' "die individuellen Schwerpunkte von Unternehmen und Branchen sowie der aktuelle Entwicklungsstand der gesellschaftsbezogenen Unternehmensrechnung"(2). Ähnlich argumentiert auch der Arbeitskreis 'gesellschaftsbezogene Rechnungslegung' der GEFIU, der unternehmensexternen Organen jedoch zusätzlich die Legitimation zur Vornahme von Standardisierungen abspricht: "Im Interesse der erforderlichen Weiterentwicklung der gesellschaftsbezogenen Berichterstattung bleibt eine weitestgehende Flexibilität wünschenswert. Damit wird die Erarbeitung geeigneter Systematisierungen und Standardisierungen in einzelnen, dafür zugänglichen Teilbereichen ... nicht ausgeschlossen. Die Initiative bei dieser Gestaltungsaufgabe ist Sache der Wirtschaft"(3). Auch die Gewerkschaften lehnen gesetzliche Regelungen im gegenwärtigen Entwicklungsstadium ab - einer der wenigen Punkte, in denen ihre Auffassungen zur gR mit denen der Arbeitgeberseite übereinstimmen(4).

Die Kritik der gegen eine gesetzliche Regelung vorgebrachten Argumente sei beispielhaft bzgl. der Auffassung des Arbeitskreises 'Sozialbilanz-Praxis' zu dieser Frage geübt. Gegen dessen erstes Argument ist einzuwenden, daß eine Berücksichtigung individueller Schwerpunkte auch bei gesetzlicher Normierung bis zu einem bestimmten Grad möglich ist. So wurden die Ausführungsrichtlinien zur französischen Gesetzgebung nach folgenden drei Kriterien differenziert:

1 Vgl. de Senarclens, M. (1980), S. 97.

2 Vgl. Arbeitskreis 'Sozialbilanz-Praxis' (1978), S. 1143.

3 Vgl. Arbeitskreis 'Gesellschaftsbezogene Rechnungslegung' der GEFIU (1981), S. 178.

4 Im Gegensatz zu ihrer heute vertretenen Auffassung plädierten die Gewerkschaften bis vor einigen Jahren noch für eine gesetzliche Normierung der gR. Zu einem Überblick über die Haltung der Gewerkschaften zu dieser und zu anderen mit der gR verbundenen Fragen vgl. Hemmer, E. (1980), S. 37 f. und S. 48-58.

- der Ebene: Unternehmen oder Niederlassung,
- der Größe des Unternehmens oder der Niederlassung,
- dem Betätigungsbereich des Unternehmens: Industrie und Landwirtschaft, Handel und Dienstleistungen, Baugewerbe und öffentliche Arbeiten, Land- und Lufttransportwesen, Reedereiwirtschaft"(1).

In ähnlicher Weise könnten auch auf deutsche Verhältnisse bezogene Kriterien gebildet werden. Zudem könnte die Möglichkeit geschaffen werden, unternehmensindividuelle Besonderheiten in einem zusätzlichen Berichtsteil aufzuzeigen. Gegen die Relevanz des ersten Argumentes ist letztlich einzuwenden, daß es konsequenterweise auch gegen die bestehenden Rechtsnormen zur traditionellen Rechnungslegung sprechen würde.

Als schwerwiegender ist dagegen der Hinweis auf den derzeitigen Entwicklungsstand der gR, das allgemeine Hauptargument gegen eine gesetzliche Normierung, anzusehen. Zwar weist das Handelsministerium der USA in seiner o.a. Stellungnahme(2) explizit auf den guten Entwicklungsstand der gR in der BRD hin, an der sich die amerikanischen Unternehmen orientieren könnten. Auch könnte auf die bereits erfolgte Gesetzgebung in Frankreich verwiesen werden. Dagegen ist jedoch einzuwenden, daß

- die gR in ihrer bisher praktizierten Form in der BRD noch heftig umstritten ist und
- ein Vergleich mit dem französischen Beispiel insofern problematisch ist, als die 'bilan social' von ihrer Intention her nicht mit der gR in dem hier verwendeten Sinn übereinstimmt. Sie konzentriert sich vielmehr auf den Bereich 'Unternehmen/Mitarbeiter', "für den .. bereits eine Fülle allgemein akzeptierter Indikatoren und Berichterstattungskonzepte vorliegt"(3).

Daneben kann das französische Beispiel auch gerade als Beleg dafür dienen, daß eine frühzeitige gesetzliche Normierung die Weiterentwicklung tatsächlich hemmen kann. Aus ersten Analysen der erstellten Berichte ergibt sich, daß sich die Unternehmen in der Regel

1 Vogelpoth, N. (1980), S. 170.

2 Vgl. Tab. 2, 2. Anmerkung zur Entwicklung in den USA sowie o.V. (1979), S. 84.

3 Dierkes, M. (1978b), S. 210.

starr an die Richtlinien halten, jedoch nicht darüber hinausgehen(1). Die genannten Gründe sprechen gegen eine mögliche Gesetzgebung in Form umfangreicher, genau spezifizierter Einzelbestimmungen(2). Als Möglichkeit, die die Weiterentwicklung voraussichtlich weniger hemmen würde, könnte aber ggf. eine Kombination aus gesetzlichen Rahmenbestimmungen und einem Verweis auf einzuhaltende, gegenüber neueren Entwicklungen flexibleren, Rechnungslegungsgrundsätzen - analog der Bestimmungen der §§ 38 Abs. 1 HGB und 149 Abs. 1 AktG - in Betracht gezogen werden(3).

Auf der anderen Seite könnten detaillierte gesetzliche Bestimmungen in Teilbereichen die Weiterentwicklung der gR sogar fördern. Zu denken ist hier insbesondere an den Bereich der negativen gesellschaftlichen Auswirkungen, der in den bisher veröffentlichten gR fast gänzlich vernachlässigt wird. Eine diesbezügliche Publizitätspflicht würde auch die Gefahr einer möglichen Benachteiligung der Unternehmen beheben, die sich im Gegensatz zu anderen zu einer freiwilligen Veröffentlichung entschlossen. Diese Gefahr könnte bei der derzeitigen Praxis als berechtigtes Argument gegen die Aufnahme negativer Auswirkungen in die gR gelten.

322 Prüfung und Testierung durch einen Wirtschaftsprüfer

Analog der Bescheinigung der Richtigkeit und Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses durch einen Wirtschaftsprüfer könnte auch die gR einer externen Kontrolle unterzogen werden, um den Adressaten eine größere Sicherheit hinsichtlich der Verlässlichkeit der publizierten Daten zu vermitteln. In der amerikanischen Literatur wird anstelle des Begriffs 'Corporate Social Accounting' der Begriff 'Corporate Social Audit' verwandt, wenn die Dimension der Prüfung und Testierung der Daten in die Betrachtung einbezogen wird(4); ein Indiz für die Wichtigkeit, die dieser Objektivie-

1 Vgl. Vogelpoth, N. (1980), S. 222.

2 Vgl. auch Dierkes, M. (1978), S. 125.

3 Zur Anpassungsfähigkeit von GoB vgl. Leffson, U. (1980), S. 18f. und die dort angegebene Literatur.

4 Vgl. Dierkes, M. (1978a), S. 38.

rungsmöglichkeit beigemessen wird. "'Accounting' refers to generation of the information and 'auditing' to the attestation of its veracity"(1).

In der BRD überwiegt diesem Ansatz gegenüber dagegen eine ablehnende oder zumindest abwartende Haltung. Symptomatisch hierfür sind die Auffassungen des Arbeitskreises 'Sozialbilanz-Praxis' und der Gewerkschaften, die im folgenden erörtert werden sollen.

1. Arbeitskreis 'Sozialbilanz-Praxis'

Der Arbeitskreis nimmt zu der Frage der Testierung folgende Fallunterscheidung vor (2):

- Bei denjenigen Unternehmen, die die gR in den Geschäftsbericht integriert haben, beziehe sich das Testat des Wirtschaftsprüfers in der Regel auf das 'Gesamtwerk'.
- Falls dagegen die gR gesondert veröffentlicht werde, könne auf ein Testat verzichtet werden. "Wenn Daten aus einer testierten Gewinn- und Verlustrechnung abgeleitet werden, ist die Übereinstimmung ohnehin gegeben und für den Leser nachprüfbar. Soweit Wertungen veröffentlicht werden, entziehen sich diese der Kontrollierbarkeit durch einen Wirtschaftsprüfer"(3).

Der Auffassung des Arbeitskreises ist zunächst entgegenzuhalten, daß die Form der Veröffentlichung kein geeignetes Kriterium hinsichtlich der Entscheidung für oder gegen eine Testierung der gR darstellt. An Rechnungslegungsinstrumente gleichen Charakters sollten auch die gleichen Objektivierungsanforderungen gestellt werden. Weiterhin ist das Unterscheidungskriterium auch aus dem Grund nicht stichhaltig, als eine Prüfungspflicht der gR auch bei deren Integration in den Geschäftsbericht derzeit nicht besteht. Vielmehr liegt es bislang im Ermessen des jeweiligen Unternehmens, ob der Prüfungsauftrag auf die gR ausgedehnt werden soll(4).

1 Bauer, R.A. (1973), S. 14.

2 Vgl. Arbeitskreis 'Sozialbilanz-Praxis' (1978), S. 1143.

3 Ebenda.

4 Vgl. Forster, K.H. (1979), S. 652.

Zu kritisieren ist ferner die Begründung für die Ablehnung der Prüfung bei einer gesondert veröffentlichten gR. Der Arbeitskreis unterstellt dabei, daß die gR ausschließlich zwei Klassen von Daten enthält, nämlich

- der GuV-Rechnung entnommene Werte und
- (subjektive) Wertungen.

Es ist zwar an späterer Stelle noch im einzelnen zu prüfen, welche Arten von Informationen in die gR aufgenommen werden sollten(1), jedoch ergibt sich bereits bei globaler Betrachtungsweise, daß der Arbeitskreis bei seiner Begründung wesentliche Datenkategorien vernachlässigt. In Kapitel 2 wurde dargestellt, daß die Entwicklung der gR sich u.a. darauf gründet, daß der traditionelle Jahresabschluß von seiner Konzeption her nicht in der Lage ist, alle relevanten gesellschaftlichen Verflechtungen der Unternehmung zu erfassen. Ein überwiegend auf der GuV-Rechnung als Teil des Jahresabschlusses basierender Aufbau der gR erscheint deshalb widersinnig. Zumindest zusätzlich ist es erforderlich, andere Informationen in die gR einzubeziehen, die wiederum nicht (ausschließlich) subjektiver Art sein müssen. Beispielhaft seien hierzu genannt:

- Angaben über den Grad der Erfüllung neuer gesetzlicher Vorschriften,
- die Darstellung der Arbeitssicherheitssituation, z.B. anhand von Angaben über die Art, Ursache, Häufigkeit und Schwere von Betriebsunfällen(2).

Es existieren also entgegen der Argumentation des Arbeitskreises einer Überprüfung zugängliche Datenkategorien, die noch nicht im Rahmen des Jahresabschlusses geprüft wurden. Zudem ist dem Arbeitskreis jedoch entgegenzuhalten, daß auch die Testierung des Jahresabschlusses noch keine Gewähr dafür bietet, daß die ggf. übernommenen Daten für Zwecke der gR richtig aufbereitet

1 Vgl. dazu insbesondere die Gliederungspunkte 41 und 423.4 .

2 Die Erfassung dieser beispielhaft angeführten Informationen in der gR befürwortet der Arbeitskreis 'Sozialbilanz-Praxis' an anderer Stelle selbst. Vgl. Arbeitskreis 'Sozialbilanz-Praxis' (1978), S. 1142 f. Es ist daher unverständlich, weshalb der denkbare Informationsumfang bei der Erörterung des hier anstehenden Problems auf die genannten Datenkategorien eingeschränkt wird.

werden. So ist es z.B. denkbar, daß die Aufwendungen für die Mitarbeiter nach § 157 Abs. 1 Nr. 16-18 AktG in der gR jeweils als aggregierte Größen aufgeführt werden, während sich aussagefähigere Informationen aus einer Aufspaltung nach den Anteilen der einzelnen Lohn- und Gehaltsgruppen ergeben würden. Als noch problematischer sind solche Fälle anzusehen, in denen richtige Werte des Jahresabschlusses den für Zwecke der gR gebildeten Bezugsgruppen in zumindest zweifelhafter Weise zugerechnet werden. So wurde z.B. in der gR der STEAG 1972/73 die Zuführung zur offenen Rücklage in voller Höhe als Nutzen für die Mitarbeiter deklariert(1).

Anhand dieser beispielhaft aufgezeigten Fälle sollte verdeutlicht werden, daß die gR entgegen der Auffassung des Arbeitskreises 'Sozialbilanz-Praxis' durchaus Informationskategorien enthalten kann, deren Prüfung durch eine unabhängige Instanz möglich und sinnvoll wäre. Daß sich daneben bestimmte Informationen aufgrund ihres subjektiven Charakters einer Testierung entziehen, soll allerdings nicht bestritten werden. Zur Unterscheidung der Informationskategorien könnte jedoch einem Vorschlag des 'Corporate Report' gefolgt werden, wonach die veröffentlichten Informationen deutlich als geprüft oder nicht geprüft gekennzeichnet werden sollten(2).

2. Gewerkschaftliche Sicht

Die Gewerkschaften halten eine Testierung der gR nicht nur für verzichtbar, sondern lehnen sie vielmehr strikt ab. Sie argumentieren(3):

- Die Prüfung durch einen Wirtschaftsprüfer führe in eine 'Sackgasse', da ein erteiltes Testat lediglich eine korrekte Übertragung der Zahlen und Daten aus den Büchern besage.
- Dagegen komme es vielmehr darauf an, ob die Datendefinition und -auswahl willkürfrei erfolgt seien, Konflikte nicht ausgeklammert wurden und eine sachgerechte Bewertung erfolgt sei.

1 Zur Kritik an dieser Zurechnung vgl. z.B. Küller, H.-D. (1978), S. 248.

2 Vgl. Springer, G.G. (1976), S. 32.

3 Vgl. Küller, H.-D. (1978a), S. 118.

- Dies könne jedoch nicht durch eine Prüfung, sondern nur durch eine gemeinsame Erarbeitung der gR durch Arbeitgeber und Arbeitnehmer erreicht werden.

Bzgl. des ersten Einwandes sei auf die entsprechende Kritik an der Auffassung des Arbeitskreises 'Sozialbilanz-Praxis' verwiesen. Gegen die weitere Argumentation ist einzuwenden, daß hierbei eine 'Verwechslung von Problemschichten' erfolgt. Der Argumentation könnte allenfalls dann gefolgt werden, wenn eine Prüfung den einzigen Ansatzpunkt zur Objektivierung der gR bilden sollte. Dies widerspricht jedoch dem Prüfungscharakter. "Der Vergleich von einem Istobjekt mit einem Sollobjekt ist nach übereinstimmender Ansicht aller Autoren das wesentliche Merkmal der Prüfung. ... Die Feststellungsaufgabe wird also zur Prüfungsaufgabe, sobald ein Soll-Ist-Vergleich hinzukommt, d.h. wenn zu untersuchen ist, ob die Istobjekte normengerecht sind"(1). Verbindliche Normen, die bei der Erstellung der gR zu beachten wären, existieren bislang nicht. Ihre Entwicklung ist deshalb als ein der Prüfung vorgelagerter Problemkreis anzusehen. Dabei ist allerdings zu beachten, daß sich die Objektivierungsnormen auch auf die Teile der gR beziehen müßten, die auf dem Jahresabschluß aufbauen. Auf mögliche Übertragungsmängel wurde bereits oben hingewiesen.

Sofern man der Objektivierungsmöglichkeit 'Erarbeitung der gR durch Arbeitgeber und Arbeitnehmer gemeinsam' also grundsätzlich eine Alternative gegenüberstellen will, so lautet diese nicht

- 'Prüfung der formal korrekten Datenübernahme' sondern
- 'Entwicklung von Rechnungslegungsgrundsätzen (und ggf. Vorgabe gesetzlicher Bestimmungen) in Verbindung mit der Prüfung, ob diese Normen bei der Erstellung der gR eingehalten wurden'.

Müßte man sich zwischen diesen Alternativen entscheiden, so wäre tendenziell der letzten Möglichkeit der Vorzug geben, da sich die gR nicht auf die Darstellung von Sachverhalten beschränkt, die die Mitarbeiter des jeweiligen Unternehmens berühren. Die Interessen der übrigen Bezugsgruppen können eher von neutraler Seite als von seiten der Arbeitnehmer als einer der Bezugsgruppen selbst vertreten werden. Eine Entscheidung zwischen den angespro-

1 Leffson, U. (1980a), S. 13.

chenen Objektivierungsalternativen erscheint jedoch zudem gar nicht notwendig. Vielmehr könnte sich bzgl. der Darstellung der die Arbeitnehmer betreffenden Sachverhalte eine kombinierte Anwendung als sinnvoll erweisen(1), so daß der gewerkschaftlichen Argumentation schon aus diesem Grund nicht gefolgt werden kann.

323 Entwicklung von Rechnungslegungsgrundsätzen

Die Entwicklung von Rechnungslegungsgrundsätzen stellt die am häufigsten vorgeschlagene Möglichkeit zur Objektivierung der gR dar(2). Neben ihrer eigenständigen Funktion als Orientierungsmaßstab bei der Erstellung der Rechnungslegung könnten die Grundsätze auch - wie oben angesprochen - dazu beitragen, einen Flexibilitätsspielraum bei der Normierung durch gesetzliche Vorschriften zu erhalten. Zudem stellen sie eine Voraussetzung für eine sinnvolle Prüfungsmöglichkeit der gR durch einen Abschlußprüfer dar.

Ein umfassendes System von Rechnungslegungsgrundsätzen existiert allerdings bisher für Zwecke der gR nicht. Auch werden in der Literatur in der Regel nur mögliche Grundsätze aufgezählt, ohne daß erörtert wird, was bzgl. eines Grundsatzes im einzelnen zu fordern ist(3). Häufig erfolgt bzgl. dieser Frage auch einfach ein Rückgriff auf die Inhaltsbestimmung der GoB im Rahmen der traditionellen Rechnungslegung. So könnten die allgemeinen Bilanzierungsgrundsätze nach Ansicht von Ziehm unverändert oder in leicht modifizierter Form auf die gR übertragen werden(4). Dieser Auffassung ist entgegenzuhalten, daß zwischen der gesellschaftsbezogenen und der traditionellen Rechnungslegung erhebliche Unterschiede bestehen. Als wichtige Unterschiede sind z.B. zu nennen:

- Die in der gR dargestellten Sachverhalte gehen über mit Zahlungsvorgängen verbundene Sachverhalte hinaus.
- Aufgrund der Art der darzustellenden Sachverhalte kommt dem

1 Vgl. dazu auch die Ausführungen unter Gliederungspunkt 324.

2 Vgl. u.a. van den Bergh, R. (1976), S. 28; Kittner, M./Mehrens, K. (1978), S. 88; Goetzke, W. (1979), S. 420.

3 Vgl. u.a. Schmidt, R. (1977), S. 915; Dittmar, R. (1978), S. 265.

4 Vgl. Ziehm, F. (1978), S. 118.

Problem der Datenbeschaffung für Zwecke der gR besonderes Gewicht zu.

- Die gR wendet sich an einen besonders heterogenen Adressatenkreis, wobei zwischen den einzelnen Gruppen zahlreiche Interessenkonflikte bestehen können.

Aus diesen Gründen ist die Komplexität der im Rahmen der gR bestehenden Problematik als vergleichsweise hoch einzustufen. Mögliche Rechnungslegungsgrundsätze müßten dieser Komplexität Rechnung tragen. Insbesondere müßten sie aus den spezifischen Zielen der gR und der Art der darzustellenden Sachverhalte abgeleitet werden⁽¹⁾. Da diese Sachverhalte im Rahmen der gR sehr heterogen sind und sie teilweise erheblich von den in der traditionellen Rechnungslegung erfaßten abweichen, erscheint eine einfache Übertragung des Begriffsinhalts der dort gültigen GoB als nicht problemadäquat.

Die Entwicklung eigenständiger Begriffsinhalte für Zwecke der gR ist dagegen in den USA weiter fortgeschritten⁽²⁾. Beispielhaft seien die von Gastil vorgeschlagenen Grundsätze angeführt⁽³⁾. Eine Weiterentwicklung der gR müßte sich seiner Ansicht nach an fünf Grundsätzen orientieren:

1. Die gR müßte sich auf die Hauptproblembereiche sozialer Verantwortung beziehen.
2. Die Komplexität der Entscheidungen hinsichtlich jeder einzelnen Nutzen- und Kostenposition müßte berücksichtigt werden.
3. Leistungen, die aufgrund von gesetzlichen Verpflichtungen erfolgen, sollten von den freiwillig erfolgten unterschieden werden.
4. Bei der Darstellung der Sachverhalte sollten ein Vergleich zu vergangenen Perioden sowie ein zwischenbetrieblicher Vergleich erfolgen. Der Zusammenhang der einzelnen Maßnahmen müßte ersichtlich sein.

1 Zur Ableitung der GoB für den Bereich der traditionellen Rechnungslegung aus den Zielen von Buchführung und Jahresabschluß vgl. Leffson, U. (1980), S. 26ff.

2 Vgl. z.B. Bauer, R.A. (1973); Corbin, D.A. (1973); Gastil, R.D. (1973); Marlin, J.T. (1973); Toan, A.B. (1973); National Association of Accountants (1974), III A.

3 Vgl. Gastil, R.D. (1973), S. 100 und 104. Zur Beurteilung der Grundsätze vgl. auch Brockhoff, K. (1975a), S. 34.

5. Alle Darstellungen sollten sich auf allgemeinverbindliche Checklisten von Kosten- und Nutzenkategorien beziehen.

Zwar ist Gastils Grundsatzsystem bereits stärker auf die spezifischen Belange der gR bezogen als dies durch einen Verweis auf die traditionellen GoB möglich wäre. Allerdings müßte es stärker detailliert werden, indem z.B. erörtert würde, welche Hauptproblembereiche bzgl. des ersten Grundsatzes in Betracht kommen und in welcher Weise der Zusammenhang zwischen den einzelnen Maßnahmen hergestellt werden könnte. Interessant an dem System ist jedoch, daß es explizit Hinweise auf ein Zusammenwirken verschiedener Arten von Objektivierungsmöglichkeiten enthält. So erfordert die Einhaltung des fünften Grundsatzes in einem vorgelagerten Schritt die Vorgabe einer allgemeingültigen 'Checkliste', wozu im wesentlichen eine gesetzliche Regelung in Betracht käme.

324 Beteiligung externer Koalitionsteilnehmer an der Erstellung der gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung

Eine Beteiligung externer Koalitionsteilnehmer an der Erstellung der Rechnungslegung wäre als Erweiterung der bisher üblichen Praxis nicht nur im Vergleich zur traditionellen Rechnungslegung, sondern auch in bezug auf die gR anzusehen. "Die gesellschaftsbezogene Berichterstattung in Form der Sozialbilanz ist grundsätzlich eine Sache des Vorstandes ..., was man aus den Büchern objektiv herauslesen kann, kann nicht der Verhandlung mit dem Betriebsrat unterworfen werden"(1). Dagegen ist allerdings einzuwenden, daß eben nicht alle in der gR zu erfassenden Sachverhalte aus dem Rechnungswesen abzuleiten sind(2). In Betracht kommt eine Gruppenbeteiligung deshalb vor allem für solche Bereiche, bei deren Darstellung subjektive Einflüsse nicht ausgeschlossen werden können und die dadurch ein erhöhtes Konfliktpotential bergen. Zweck der Beteiligung in diesen Bereichen wäre eine Milderung einseitig subjektiver Einflüsse durch eine Berücksichtigung auch der gegengerichteten Interessen.

1 o.V. (1980), S. 42 f. Vgl. ähnlich auch Arbeitskreis 'Sozialbilanz-Praxis' (1978), S. 1143.

2 Vgl. dazu die Ausführungen unter Gliederungspunkt 322.

Eine Systematisierung der verschiedenen Vorschläge zur Beteiligung externer Koalitionsteilnehmer kann nach Maßgabe ihrer Einordnung in unterschiedliche Phasen des Erstellungsprozesses der gR erfolgen:

1. Auswahl der darzustellenden Sachverhalte,
2. Datenbeschaffung für die Darstellung der Sachverhalte,
3. Aufstellung der gR,
4. Beurteilung der gR.

zu 1.:

Hinsichtlich der Sachverhaltsauswahl wird erstens eine Beteiligung der Bezugsgruppen auf überbetrieblicher Basis vorgeschlagen. "Es läßt sich vorstellen, daß eine Möglichkeit der Institutionalisierung eine umfassende 'konzertierte Aktion' wäre, die sich aus Vertretern aller gesellschaftlich relevanten Gruppen zusammensetzen würde und mit einer Vielzahl externer Berater (z.B. wissenschaftlichen Instituten) verbunden wäre"(1). Eine auch innerbetriebliche Beteiligung fordert zweitens der DGB. Seiner Ansicht nach müsse die Auswahl der Berichtsfelder im Einvernehmen zwischen Unternehmensleitung und Arbeitnehmern (bzw. den Gewerkschaften und Betriebsräten als deren Vertretern) erfolgen(2).

zu 2.:

Eine Beteiligung am Prozeß der Datenbeschaffung wird vorgeschlagen, um eine möglichst weitgehende 'Outputorientierung' bei der Sachverhaltsdarstellung zu erreichen. Durch Befragungen der jeweiligen Bezugsgruppen soll z.B. festgestellt werden, welchen Nutzen diese den in die gR aufgenommenen Aktivitäten beimessen(3). Derartige Befragungen wurden in der Vergangenheit z.B. durchgeführt:

1 Enke, W. (1979), S. 105.

2 Vgl. dazu die Ausführungen auf S. 42ff.

3 Vgl. Huber, A. (1978), S. 276.

von den Unternehmen (1)	bei den Bezugsgruppen
Bertelsmann-AG	Mitarbeiter
Migros-Genossenschaft	Genossen

zu 3.,4.:

Die Beteiligungsvorschläge zur dritten und vierten Phase des Erstellungsprozesses beziehen sich hauptsächlich auf eine Mitarbeit des Betriebsrates(2). Je nachdem, wie eng seine Zusammenarbeit mit der Unternehmensleitung im Einzelfall ist, sind die beiden Phasen mehr oder weniger stark miteinander verflochten. Als Extremfälle könnten auftreten:

- die Veröffentlichung der gR durch die Unternehmensleitung als alleinverantwortlicher Instanz und eine davon getrennte Stellungnahme des Betriebsrates,
- die gemeinsame Erarbeitung der gR durch Unternehmensleitung und Betriebsrat.

Insbesondere gegen die zweite Möglichkeit wenden sich die Gewerkschaften. Sie fordern die Betriebsräte auf, sich solange einer Mitarbeit zu enthalten, bis die Unternehmen auf bestimmte Forderungen der Gewerkschaften zur gR eingegangen seien(3). Dieser Aufforderung sind z.B. die Betriebsräte der Unternehmen Bertelsmann und Shell nicht gefolgt(4). Die Mitarbeit an der Erarbeitung des gR stellt bei Bertelsmann einen Mittelweg zwischen den oben aufgezeigten Extrema dar. Der Betriebsrat kann zunächst Änderungsvorschläge zur gR einbringen. Falls diese von der Unternehmensleitung nicht akzeptiert werden, werden die strittigen Punkte in der Regel kontrovers dargestellt. Zudem hat der Vorsitzende des Konzernbetriebsrates das Recht auf eine in der gR veröffentlichte Stellungnahme. Die Vorgehensweise bei Shell tendiert dagegen eher zum ersten Extremfall. In einer gesonderten Rubrik der gR wird über Meinungsverschiedenheiten zwischen Betriebsrat und Unternehmensleitung berichtet.

1 Vgl. Bertelsmann-Sozialbilanz 1976/77; Migros-Sozialbilanz 1979.

2 Vgl. Kittner, M./Mehrens, K. (1978), S. 94; o.V. (1980), S. 44.

3 Zur näheren Kennzeichnung der gewerkschaftlichen Haltung vgl. Hemmer, E. (1980), S. 48-60.

4 Vgl. hierzu und zum folgenden o.V. (1980), S. 44.

Gesetzlich verankert ist das Beteiligungsrecht des Betriebsrates in Frankreich(1). Die Unternehmensleitung ist verpflichtet, ihm rechtzeitig vor der Veröffentlichung einen Rohentwurf der 'bilan social' zuzuleiten. Der Betriebsrat hat dazu eine Stellungnahme abzugeben, für die eine Veröffentlichungspflicht besteht. Nicht geregelt ist dagegen, inwieweit die Unternehmensleitung die Stellungnahme im Rahmen einer eventuellen Modifikation des Rohentwurfs zu berücksichtigen hat.

Eine über die Mitwirkungsrechte des Betriebsrates hinausgehende Gruppenbeteiligung im Rahmen der Beurteilungsphase fordert u.a. Dierkes. Es müsse ein Feedbacksystem entwickelt werden, "das einen Dialog über die für die nächsten Leistungsperioden gewählten spezifischen gesellschaftlichen Ziele des Unternehmens ermöglicht"(2). Ansätze zur Verwirklichung eines solchen Systems in der Praxis finden sich zur Zeit hauptsächlich bei der Migros-Genossenschaft und der Kölner Bank(3). Ihrer gR legten sie jeweils Fragebögen bei, durch die u.a. die Meinung der Adressaten zu Art und Umfang der publizierten Daten erforscht werden sollte.

Zusammenfassend ist festzustellen, daß eine Beteiligung externer Koalitionsteilnehmer an der Erstellung der gR schwerpunktmäßig in dreierlei Weise vorgeschlagen wird:

- Überbetriebliche Beteiligung durch Vertreter der Bezugsgruppen bei der Entwicklung allgemeiner Grundlagen der gR, insbesondere hinsichtlich deren Inhaltsbestimmung.
- Direkte innerbetriebliche Beteiligung bei der Erstellung der gR, wobei aufgrund der Heterogenität anderer Gruppen hauptsächlich eine Beteiligung des Betriebsrates als Vertreter der Arbeitnehmer in Betracht gezogen wird.
- Indirekte innerbetriebliche Beteiligung auch anderer Gruppen in Form von Befragungen, deren Ergebnisse bei der Erstellung zukünftiger gR berücksichtigt werden könnten.

1 Vgl. Vogelpoth, N. (1980), S. 186-193.

2 Dierkes, M. (1978b), S. 216.

3 Vgl. Hemmer, E. (1980), S. 43-46.

33 Notwendigkeit der Bildung homogener Teilprobleme zur Anwendung der Objektivierungsmöglichkeiten

Die oben aufgezeigten Objektivierungsansätze werden in der Literatur neben einigen Ansätzen zu speziellen Teilaspekten in der Regel hinsichtlich der gR in ihrer Gesamtheit diskutiert. So wird z.B. erörtert, ob die gR zu testieren sei und welche Rechnungslegungsgrundsätze auf sie anzuwenden seien. Diese Betrachtungsweise wird der Vielschichtigkeit der mit der gR verbundenen Probleme nicht gerecht. Aus den bisherigen Ausführungen geht bereits ansatzweise hervor, daß die Eignung der Objektivierungsmöglichkeiten hinsichtlich verschiedener Teilfragen jeweils unterschiedlich zu beurteilen ist:

- So ist eine gesetzliche Regelung in erster Linie bzgl. der Darstellung der negativen gesellschaftlichen Auswirkungen der Unternehmenstätigkeit zu befürworten.
- Eine Testierung scheidet für die Bereiche aus, bei deren Darstellung subjektive Wertungen vorherrschend sind.
- Rechnungslegungsgrundsätze sind u.a. aus der Art der jeweils darzustellenden Sachverhalte abzuleiten.
- Eine Beteiligung externer Koalitionsteilnehmer an der Erstellung der gR kommt vor allem bei der Darstellung besonders konfliktträchtiger Bereiche in Betracht.

Bevor detaillierte Überlegungen zu den Objektivierungsmöglichkeiten angestellt werden, sollte daher versucht werden, eine Aufspaltung der hinsichtlich der gR bestehenden Gesamtsystematik in homogene Teilprobleme vorzunehmen. Für diese Teilbereiche könnten dann jeweils problemadäquate Objektivierungsmöglichkeiten gesucht werden. Eine Differenzierung nach Teilproblemen nimmt Fischer-Winkelmann wie folgt vor:

- "1. Wie und in welchem Umfange können oder sollen die positiven und/oder negativen Auswirkungen von Unternehmensaktivitäten erfaßt werden?
2. Wie sollen diese Auswirkungen bewertet werden?"(1)

Die erste Frage entspricht seinen weiteren Ausführungen nach dem Problem des 'Ansatzes dem Grunde nach', die zweite Frage dem des 'Ansatzes der Höhe nach' in der traditionellen Rechnungslegung(2). Die in dieser Weise vorgenommene Aufspaltung kann als erster Anhaltspunkt zur Unterscheidung homogener Teilprobleme gelten. Sie ist jedoch in zweierlei Hinsicht zu modifizieren:

- Eine Aufspaltung in die genannten zwei Fragestellungen reicht für Zwecke der traditionellen Rechnungslegung aus, für Zwecke der gR jedoch nicht. Der Grund hierfür ist darin zu sehen, daß im Rahmen der gR (noch) kein der Handelsbilanz vergleichbares, einheitliches Rahmenkonzept besteht, in das die aufzunehmenden Sachverhalte nach Maßgabe der Bewertungsnormen einzustellen wären. Die Suche nach einem zweckentsprechenden Konzept für die Erstellung der gR ist deshalb zusätzlich in die Betrachtung einzubeziehen.
- Die zweite Fragestellung ist zu eng gefaßt. Da es der gR im Gegensatz zur traditionellen Rechnungslegung in vielen Bereichen an einem eindimensionalen, monetären Bewertungsmaßstab mangelt, beschränkt sich die Problematik nicht darauf, in welcher Höhe die einzelnen Positionen anzusetzen sind. Vielmehr bestehen bereits Probleme auf einer vorgelagerten Stufe, der Wahl eines dem Charakter der erfaßten Informationskategorien adäquaten Abbildungsmaßstabs. Zusätzlich sind Überlegungen zur sinnvollen Strukturierung der zu erfassenden Informationen anzustellen. Anstelle des Begriffs 'Bewertung' soll deshalb im folgenden der neutralere und weiter gefaßte Begriff 'Ausgestaltung' Anwendung finden.

1 Fischer-Winkelmann, W.F. (1980), S. 77.

2 Vgl. ebenda, S. 77 f.

Den weiteren Untersuchungen wird daher folgendes Schema zugrundegelegt:

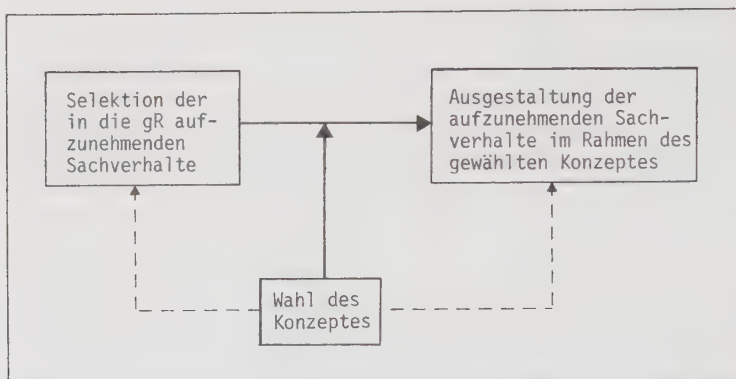


Abb. 2: Aufspaltung der Gesamtproblematik der gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung in homogene Teilproblematiken und die zwischen ihnen bestehenden Beziehungen

Erläuterungen:

- Im ersten Schritt sind die Sachverhalte auszuwählen, die in der gR dargestellt werden sollen.
- Diese Sachverhalte sind zur Informationsübermittlung auszugestalten, d.h. im wesentlichen übersichtlich zu strukturieren und ihrem Charakter entsprechend abzubilden.
- Zwischenschalten ist dabei die Wahl eines geeigneten Rahmenkonzeptes (etwa analog der Konzeption des Jahresabschlusses als Kombination aus Bilanz, GuV-Rechnung und Geschäftsbericht), in das die im ersten Schritt selektierten Sachverhalte eingestellt werden können.
- Die Konzeptwahl beeinflusst dabei allerdings auch die vor- und nachgelagerten Entscheidungen. So existieren z.B. Konzeptvorschläge, die einer Aufnahme negativer Auswirkungen entgegenstehen oder die ausschließlich monetäre Wertansätze zulassen⁽¹⁾. Diese Einflüsse müssen bei der Konzeptwahl berücksichtigt werden.

¹ Vgl. zur Kennzeichnung der verschiedenen für die Erstellung der gR vorgeschlagenen Konzepte im einzelnen die Ausführungen unter Gliederungspunkt 422.

34 Anmerkungen zum weiteren Untersuchungsgang

Die Gliederung der folgenden Erörterungen ist an den im vorigen Kapitel abgegrenzten Problembereichen ausgerichtet. Ausgehend von der spezifischen Fragestellung jedes Problembereichs soll versucht werden, geeignete Objektivierungsansätze zu entwickeln. Das Schwergewicht der Untersuchungen wird dabei auf die Entwicklung von Rechnungslegungsgrundsätzen gelegt. Angesichts der Tatsache, daß die gR sich derzeit noch in einem relativ frühen Entwicklungsstadium befindet, werden in die Untersuchung nur die Grundsätze einbezogen, die als allgemeine Bedingungen jeder regelmäßig erfolgenden Informationsvermittlung anzusehen sind. Es handelt sich hierbei um die Grundsätze der Richtigkeit, Klarheit, Vollständigkeit und Stetigkeit¹⁾. Aufbauend auf der Zielsetzung der gR werden diese Grundsätze im folgenden spezifiziert und - sofern dies für den Untersuchungsgang wesentlich erscheint - auf ihre Vereinbarkeit mit bisherigen Vorschlägen und praktizierten Beispielen zur gR überprüft. Es sei bereits an dieser Stelle darauf hingewiesen, daß das auf diese Art entwickelte System keinen Anspruch auf Vollständigkeit erhebt. Vielmehr dürfte es mit zunehmender Höherentwicklung und Vereinheitlichung der gR im Zeitablauf auch erforderlich werden, das System über die Rahmengrundsätze hinaus zu ergänzen.

Die Einbeziehung der neben den Rechnungslegungsgrundsätzen aufgetragten Objektivierungsmöglichkeiten in den Untersuchungsgang läßt sich abschließend wie folgt kennzeichnen:

- Es kann sich bei der Diskussion von Rechnungslegungsgrundsätzen als sinnvoll erweisen, externe Koalitionsteilnehmer in den Erstellungsprozeß einzubeziehen. In diesen Fällen stellen die Objektivierungsvorschläge Kombinationen von Rechnungslegungsgrundsätzen und Beteiligungsformen dar.
- Hinsichtlich der Frage nach einer Prüfung und Testierung der gR ist zunächst festzuhalten, daß diese sich generell auf die Einhaltung von Rechnungslegungsgrundsätzen beziehen könnte. So-

¹ Vgl. z.B. Leffson, U. (1980), S. 163f.

fern sich im weiteren Untersuchungsverlauf darüber hinausgehende sinnvolle Ansatzpunkte für eine Prüfung ergeben, wird jeweils explizit auf diese Möglichkeit bezug genommen.

- Eine gesetzliche Normierung der gR ist derzeit in der BRD nicht zu erwarten¹). Diese Möglichkeit wird daher im folgenden grundsätzlich nicht weiter verfolgt. Sofern jedoch die übrigen Objektivierungsmöglichkeiten zur Lösung spezieller Probleme als nicht ausreichend erscheinen, erfolgt jeweils ein Hinweis auf wünschenswerte gesetzgeberische Maßnahmen.

Das Zusammenwirken der in den folgenden Kapiteln vorgeschlagenen Objektivierungsansätze wird letztlich im Schlußteil der Arbeit im Überblick aufgezeigt.

¹ Vgl. dazu z.B. Dierkes, M. (1978), S. 123.

4 Objektivierungsmöglichkeiten hinsichtlich der einzelnen Problembereiche

41 Auswahl (Selektion) der relevanten Beziehungen unter dem Grundsatz der Vollständigkeit

411 Problemstellung

Die Frage der Auswahl der in die gR einzubeziehenden Berichtsgegenstände entspricht dem Problem des Ansatzes dem Grund nach in der Handelsbilanz. Dominierender Rechnungslegungsgrundsatz dabei ist der Grundsatz der Vollständigkeit. Danach sind bei der Erstellung des Jahresabschlusses "alle buchungspflichtigen Vorfälle und sämtliche Güter der Unternehmung zu erfassen und alle zugänglichen Informationen auszuwerten"(1). Da die Vollständigkeit als allgemeines Prinzip zweckgerechter Informationsvermittlung anzusehen ist, liegt es nahe, den Vollständigkeitsgrundsatz auch auf die gR anzuwenden(2). Das Kernproblem, das sich bei einer Übertragung ergibt, ist die Frage, welche Vorfälle in Analogie zum handelsrechtlichen Jahresabschluß als 'buchungspflichtig' anzusehen sind. In allgemeinster Form kann diese Frage - abgeleitet aus den theoretischen Grundlagen der gR(3) - dahingehend beantwortet werden, daß den Geschäftsvorfällen der traditionellen Rechnungslegung die gesellschaftsbezogenen Verflechtungen der Unternehmung entsprechen. Die Buchungspflicht der Geschäftsvorfälle ist nun durch die handelsrechtlichen Bilanzierungsgebote und -verbote - sowie bzgl. der verbleibenden Bilanzierungswahlrechte infolge der Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips der Handelsbilanz für die Steuerbilanz durch weitergehende steuerliche Vorschriften(4) - weitgehend normiert. Eine Übernahme dieser Normen für Zwecke der gR scheidet allerdings aufgrund des von den Geschäftsvorfällen abweichenden Charakters der gesellschaftlichen Verflechtungen aus. Der wesentliche Unterschied ist dabei darin zu sehen, daß

1 Leffson, U. (1980), S. 200.

2 Vgl. dazu Kücken, N. (1980), S. 1504.

3 Vgl. Kapitel 2, insbesondere S. 7 f.

4 Vgl. dazu insbesondere den Beschluß des Großen Senats des BFH vom 3.2.1969, BStBl. 1969 II, S. 291-294, wonach handelsrechtliche Aktivierungswahlrechte regelmäßig zu steuerrechtlichen Aktivierungsgeboten, handelsrechtliche Passivierungswahlrechte dagegen zu steuerrechtlichen Passivierungsverboten führen.

die Auswirkungen der Geschäftsvorfälle auf die Gewinngröße sich auf das objektive Kriterium ihrer Zahlungswirksamkeit zurückführen lassen. Mangels einer Übernahmefähigkeit bestehender Abgrenzungskriterien sind deshalb für Zwecke der gR eigenständige Formen zu entwickeln. Das Schwergewicht der derzeitigen Diskussion liegt diesbezüglich auf der Klärung der Frage, wie die gesellschaftsbezogenen von den wirtschaftlichen Verflechtungen der Unternehmung abzugrenzen seien(1). Als den buchungspflichtigen Geschäftsvorfällen entsprechende Verflechtungen sollen dann die gesellschaftsbezogenen, als nicht in die gR aufzunehmenden Sachverhalte die wirtschaftlich veranlaßten Vorfälle gelten.

412 Abgrenzung gesellschaftsbezogener Aktivitäten

412.1 Problematik der Abgrenzung

Die entscheidende Problematik bei der Lösung der Abgrenzungsfrage resultiert aus den vielfältigen Interdependenzen zwischen der wirtschaftlichen Veranlassung und der gesellschaftsbezogenen Motivation unternehmerischer Aktivitäten(2). Zur Systematisierung der Zusammenhänge seien die Arten möglicher Beziehungen zwischen horizontalen Zielen zugrundegelegt. Hierbei kommen Komplementaritäts-, Indifferenz- und Konkurrenzbeziehungen in Frage. Eine zweifelsfrei gesellschaftliche Begründung für eine unternehmerische Maßnahme kann nur dann unterstellt werden, wenn diese Maßnahme Zielen dient, die zu wirtschaftlichen Zielen in indifferenter oder konkurrierender Beziehung stehen. Unter kurzfristigen Aspekten sind derartige Beziehungen relativ häufig anzutreffen. So dienen Maßnahmen im Bereich der betrieblichen Sozialpolitik oder der Verbraucheraufklärung zunächst rein gesellschaftlichen Zielen (hier der Bezugsgruppen Mitarbeiter und Konsumenten) und beeinträchtigen infolge der getätigten Aufwendungen den Grad der wirtschaftlichen Zielerreichung. Längerfristig können derartige Maßnahmen jedoch als (zumindest) auch wirtschaftlich veranlaßt angesehen werden. Bzgl. der o.a. Beispiele können u.a. eine Verringerung der Fluktuation aufgrund der stärkeren Bindung der Mitarbeiter an das Unternehmen und eine Vergrößerung des Marktanteils

1 Vgl. Widenmayer, M. (1981), S. 204.

2 Vgl. auch Schulte, H. (1974), S. 279; Widenmayer, M. (1981), S. 204.

aufgrund einer positiven Beeinflussung der Einstellungen von Konsumenten zum Unternehmen angestrebt werden. Noch problematischer ist die Abgrenzung im Falle einer auch kurzfristig gegebenen Zielkomplementarität, worunter die Mehrzahl der in Frage kommenden gesellschaftlichen Verflechtungen fallen dürfte(1). Aus diesem Grund wird die Abgrenzungsfrage teilweise dahingehend eingeschränkt, daß auf eine Unterteilung in überwiegend gesellschaftsbezogene und überwiegend wirtschaftliche Verflechtungen abgestellt wird(2). Diese Einschränkung macht allerdings wiederum eine Operationalisierung des Begriffs 'überwiegend' erforderlich.

412.2 Abgrenzungsvorschläge in Literatur und Praxis

Der Arbeitskreis 'Sozialbilanz-Praxis' hat zu der Abgrenzungsfrage den Grundsatz aufgestellt, alle diejenigen Positionen nicht in die gR aufzunehmen, bei denen eine Abtrennung vom 'Kern des wirtschaftlichen Handelns' schwer herzustellen sei(3). Diese Abtrennungsmöglichkeit wurde bzgl. zweier als besonders problematisch empfundener Bereiche, nämlich den Aufwendungen für Forschung und Entwicklung und denen im Beziehungsfeld 'Kunden', unterschiedlich entschieden. Der Arbeitskreis entschied sich für eine Aufnahme des Forschungs- und Entwicklungsbereichs und gegen eine Berücksichtigung der Aufwendungen bzgl. der Kunden. Diese Kombination aus einem nicht operationalen Grundsatz und pragmatischen Einzelentscheidungen ist kaum geeignet, einen problemadäquaten Beitrag zur Lösung der Abgrenzungsfrage zu leisten.

Von theoretischer Seite werden u.a. folgende Kriterien für die Aufnahme gesellschaftsbezogener Verflechtungen vorgeschlagen:

1. Es muß sich dabei um solche Aktivitäten handeln, die
 - vom Unternehmen als formalem Urheber ausgehen,
 - freiwillig, insbesondere ohne gesetzliche Verpflichtung erfolgen und
 - in der Zeit bis zum Planungshorizont des Unternehmens niedrigere Grenzgewinne erbringen als andere Aktivitäten(4).

1 Zu dieser Vermutung vgl. auch Schulte, H. (1974), S. 279.

2 Vgl. z.B. Bauer, R.A. (1973), S. 13.

3 Vgl. hierzu und zu den folgenden Beispielen Faltlhauser, K. (1978a), S. 180-183.

4 Vgl. Manne, H.G. (1972), S. 4 f.

2. Die Aktivitäten müssen eine nutzenstiftende Wirkung beim Leistungsempfänger auslösen(1).

3. Es muß sich dabei um Aktivitäten handeln, die in der traditionellen Rechnungslegung nicht erfaßt werden.

Keiner der Abgrenzungsversuche führt zu einer operationalen und gleichzeitig zweckentsprechenden Identifikation berichtsfähiger gesellschaftlicher Verflechtungen(2):

Zu 1.:

Die Kritik an dem Abgrenzungsvorschlag von Manne bezieht sich auf alle drei Teilaspekte(3). Bzgl. der Urheberschaft der Aktivitäten ist zunächst anzumerken, daß damit noch kein Unterscheidungskriterium zu den wirtschaftlichen Aktivitäten gegeben ist, da auch diese vom Unternehmen ausgehen. Zudem ist es häufig unklar, wie weit die Urheberschaft ausgelegt werden soll, d.h. ob nur auf direkte gesellschaftliche Auswirkungen unternehmerischer Aktivitäten abzustellen ist oder ob auch Folgewirkungen einzubeziehen sind. Gegen das Kriterium der Freiwilligkeit ist einzuwenden, daß es von den gesellschaftlichen Konsequenzen her zunächst gleichgültig ist, ob die jeweiligen Aktivitäten freiwillig oder aufgrund gesetzlicher Vorschriften erfolgen. Zudem wäre im Falle der gesetzlichen Normierung bisher auf freiwilliger Basis erfolgter Maßnahmen die zeitliche Vergleichbarkeit der gR gestört. Der Vergleich der Aktivitäten anhand ihrer Grenzgewinne ist letztlich nicht als sinnvolles Unterscheidungskriterium anzusehen. Zum einen können auch wirtschaftliche Aktivitäten aufgrund von Fehlentscheidungen zu niedrigeren Grenzgewinnen führen als nicht verwirklichte Alternativen. Zum anderen würde aufgrund von Komplementaritätsbeziehungen ein erheblicher Teil der gesellschaftsbezogenen Verflechtungen aus der Betrachtung ausgeschlossen werden, dessen Darstellung jedoch für die Beurteilung der Unternehmung ggf. von großem Interesse wäre. Die Erfassung der Aktivitäten, bei denen

1 Zum zweiten und dritten Abgrenzungskriterium vgl. Widenmayer, M. (1981), S. 207.

2 Dies gilt gleichermaßen auch für andere Abgrenzungsversuche in der Literatur, die hier allerdings aufgrund der analogen Kritik nicht explizit erörtert werden sollen. Zu diesen Ansätzen vgl. z.B. Schulte, H. (1974), S. 279 f; Mintrop, A. (1976), S. 10.

3 Zur Kritik dieses Abgrenzungsvorschlags vgl. auch Widenmayer, M. (1981), S. 205-207.

nur bei langfristiger Betrachtung Komplementaritätsbeziehungen vorliegen, würde schließlich von der Wahl des Planungshorizontes abhängen.

Zu 2.:

Das Kriterium der Nutzenstiftung kann als Versuch gewertet werden, der Kritik an dem 'Inputbezug' der praktizierten Ansätze der gR zu entsprechen(1). Tenor dieser Kritik ist die Feststellung, daß die zu einem gesellschaftlichen Zweck getätigten Aufwendungen (Input) noch keine eindeutige Aussage über deren Wirksamkeit (Output) zulassen. So würden bei aufwandsorientierter Bewertung z.B. auch Fehlinvestitionen im Bereich des Umweltschutzes als gesellschaftlicher Nutzen deklariert. Das Kriterium der Nutzenstiftung hat aufgrund dieser Zusammenhänge erst bzgl. der Bewertung gesellschaftsbezogener Verflechtungen seine Berechtigung. Bzgl. der Auswahlproblematik ist es dagegen ungeeignet, da es zu einer Vernachlässigung wesentlicher Bereiche führen würde. Dabei handelt es sich auf der einen Seite um die negativen Auswirkungen der Unternehmenstätigkeit auf die Gesellschaft(2), auf der anderen Seite um die positiven und negativen Auswirkungen der Gesellschaft auf die Unternehmenstätigkeit. Zu nennen sind hier jeweils beispielhaft die Beeinträchtigung der Anliegergemeinde durch Immissionen, staatliche Subventionen und die Belastung der Unternehmen durch neue gesetzliche Vorschriften. Die einseitige Erfassung der gesellschaftsbezogenen Verflechtungen würde jedoch nicht nur durch das Kriterium der Nutzenstiftung bewirkt. Sie ergibt sich vielmehr implizit auch aus anderen Abgrenzungskriterien, z.B. dem unter 1.dargestellten.

Zu 3.:

Auch das dritte Kriterium ist zur Lösung der Abgrenzungsfrage ungeeignet. Die vielfältigen Interdependenzen zwischen wirtschaftlichen und gesellschaftsbezogenen Zielsetzungen führen gerade dazu, daß eine große Anzahl von Aktivitäten mit gesellschaftlichem Bezug auch in der traditionellen Rechnungslegung erfaßt werden, und zwar bzgl. der mit ihnen verbundenen Aufwendungen und Erträgen. Die Nichterfassung in der traditionellen Rechnungslegung

1 Vgl. dazu z.B. Fischer-Winkelmann, W.F. (1980), S. 104-121.

2 Vgl. dazu Widenmayer, M. (1981), S. 207.

kommt daher als primäres Auswahlkriterium nicht in Betracht. Anwendbar ist es dagegen in eingeschränkter Form an nachgeordneter Stelle zur Vermeidung redundanter Informationen(1).

Da die Abgrenzungsproblematik aufgrund der bestehenden Interdependenzen als nicht lösbar erscheint, sollte auf die Versuche zur überschneidungsfreien Trennung der Vorfälle in (überwiegend) gesellschaftsbezogene und (überwiegend) wirtschaftliche verzichtet werden. Es erscheint vielmehr sinnvoller, Ansätze zu suchen, die bestehenden Interdependenzen nicht abzuschneiden, sondern insbesondere auch den Komplementaritätsbeziehungen Rechnung zu tragen. Um die gR dadurch nicht bis zu einem Grad zu erweitern, bei dem sie die gesamte traditionelle Rechnungslegung mit einschließt, sollte auf ein anderes Auswahlkriterium - nämlich das der Bedarfsgerechtigkeit der aufgenommenen Informationen - abgestellt werden.

413 Möglichkeiten zur Berücksichtigung von Interdependenzen

Dem aufgezeigten Interdependenzproblem ist theoretisch befriedigend nur dadurch zu begegnen, daß die bestehenden Zusammenhänge - insbesondere die Komplementaritätsbeziehungen - nicht auf dem Definitionsweg 'quasi gelöst' werden, sondern daß ihnen explizit Rechnung getragen wird. Nachstehend werden drei Vorschläge aufgezeigt, die diesem Ansatz folgen. Es handelt sich dabei um

- die ergänzende Angabe wirtschaftlicher Auswirkungen
- die Berücksichtigung von Interdependenzen mit Hilfe einer Matrixdarstellung
- die Bildung zusätzlicher Bezugsfelder.

Die Entwicklung dieser Ansätze kann sowohl dem Problemkreis der Selektion als auch dem der Ausgestaltung zugeordnet werden. Da sie sich jedoch unmittelbar aus der Abgrenzungsproblematik ergibt, seien die Vorschläge bereits an dieser Stelle erörtert.

1. Ergänzende Angabe wirtschaftlicher Auswirkungen

Hierbei erfolgt die Zuordnung auch der Positionen, bei denen Komplementaritätsbeziehungen vorliegen, zunächst auf die einzelnen Bezugsgruppen der Unternehmung. Der Einfachheit halber sei an

1 Vgl. S. 73.

dieser Stelle noch eine aufwandsorientierte Bewertung der Leistungen vorgenommen(1). In einer Zusatzspalte werden danach die wirtschaftlichen Auswirkungen dargestellt. Problematisch dabei ist hauptsächlich die Fixierung eines Maßstabes für diese Auswirkungen. Sofern deren Quantifizierung nicht ohne erhebliche Schwierigkeiten möglich ist, sollte einer verbalen Kommentierung der Vorzug gegeben werden. Die aufgezeigte Vorgehensweise ist für einige typische Fälle positiver Auswirkungen auf ausgewählte Bezugsgruppen in Abb. 3 schematisch dargestellt.

Bezugsgruppen und Leistungen	Zum Zwecke der Leistung getätigter Aufwand(DM)	Positive wirtschaftliche Auswirkungen		
		Art	gegebenenfalls Maßstab	Wert(DM)
Mitarbeiter - Betriebliches Vorschlagswesen : :	20.000 ...	Kostensparnis : :	Ø Jahresersparnis x Nutzungsjahre - Einführungskosten : :	50.000 ...
Kunden - Entwicklung neuer Produkte : :	300.000 ...	Umsatzsteigerung : :	Hinweis auf verbale Kommentierung : :	
Staat - Steuerzahlungen : :	500.000 ...	entfällt, da Steuern Leistungen ohne Gegenleistung darstellen		
Anliegergemeinde - Einbau Staubfilteranlage : :	50.000 ...	Sonderabschreibungen : :	Hinweis auf verbale Kommentierung : :	6.000 ...

Abb. 3: Beispielhafte Darstellung der ergänzenden Angabe wirtschaftlicher Auswirkungen

1 Der Ansatz entspricht daher bis zu diesem Schritt noch den in der Praxis üblichen aufwandsorientierten Rechnungen. Zur Kritik daran vgl. S. 59. Es sei aber zu nächst daran festgehalten, da die Problematik der Wertansätze im Rahmen der gR, wie unter Gliederungspunkt 33 aufgezeigt wurde, erst an späterer Stelle zu erörtern ist.

2. Berücksichtigung von Interdependenzen mit Hilfe einer Matrixdarstellung

In Erweiterung des unter 1. aufgezeigten Ansatzes könnten die bzgl. der gesellschaftlichen Verflechtungen bestehenden Interdependenzen weiter aufgespalten werden. So könnten nicht nur die Wechselbeziehungen zwischen den gruppenbezogenen Aktivitäten und dem wirtschaftlichen Ergebnis, sondern auch die Beziehungen der Bezugsgruppen untereinander aufgezeigt werden. An die Stelle der Erfassung der wirtschaftlichen Auswirkungen träte dann die Analyse der Wirkungen auf die am wirtschaftlichen Ergebnis partizipierenden Koalitionsteilnehmer. Da sich fast jede Veränderung des Zielerreichungsgrades einer Bezugsgruppe auf den anderer Bezugsgruppen auswirkt, käme als zweckentsprechende Form dieses Ansatzes - zumindest gedanklich - eine Matrixdarstellung in Betracht. Bei grober Gruppeneinteilung würde sich dabei folgender Aufbau ergeben:

Auswirkungen Ein- wirkun- gen der Gruppen: \ auf die Grup- pen:	Mitar- beiter	Kapital- geber	Staat	Kunden	usw...
Mitarbeiter	—				
Kapitalgeber		—			
Staat			—		
Kunden				—	
usw. : :					—

Abb. 4: Berücksichtigung von Interdependenzen mit Hilfe einer Matrixdarstellung

Die mit einem '-' versehenen Felder auf der Diagonalen können aufgrund der bestehenden Gruppenidentität vernachlässigt werden. Die Ausfüllung der übrigen Felder könnte z.B. nach folgendem Schema vorgenommen werden:

Auswirkungen der Bezugsgruppe A auf die Bezugsgruppe B					
infolge von Position:	positiv		neutral	negativ	
	Art	ggf. Wert		Art	ggf. Wert
.	.	.	.	.	.
.	.	.	.	.	.
.	.	.	.	.	.

Eine derartige Darstellungsform wurde dem Interdependenzproblem aus theoretischer Sicht zwar am besten gerecht, da es alle denkbaren Verflechtungen aufnehmen könnte. Aufgrund der Vielzahl und der Heterogenität der jeweiligen Wirkungen wäre eine Überschaubarkeit jedoch nicht mehr gewährleistet. Außerdem dürfte die Erstellung der Matrix mit einem unzumutbaren Aufwand verbunden sein.

3. Bildung zusätzlicher Bezugsfelder

Diese Möglichkeit sieht vor, zusätzlich zu den üblichen 'personellen' Bezugsfeldern (Mitarbeiter, Kapitalgeber usw.) 'funktionelle' Bezugsfelder zu bilden, die größere, hinsichtlich der Abgrenzbarkeit besonders problematische Positionskomplexe aufnehmen könnten. Anders als im ersten Vorschlag wären diese Positionen zunächst nicht den einzelnen Bezugsgruppen zuzurechnen. Die komplementären Wirkungen wären jedoch gesondert zu erläutern und ggf. symbolhaft (z.B. durch Pfeil-Schemata) anzugeben. Diese Möglichkeit ist in Abb. 5 bzgl. zweier Positionsgruppen schematisch dargestellt: bzgl. der Aufwendungen für Forschung und Entwicklung, deren Wirkungen neben denen wirtschaftlicher Art in erster Linie die Kunden betreffen und bzgl. der Aufwendungen für Aus- und Weiterbildung, für die das gleiche bzgl. der Mitarbeiter gilt.

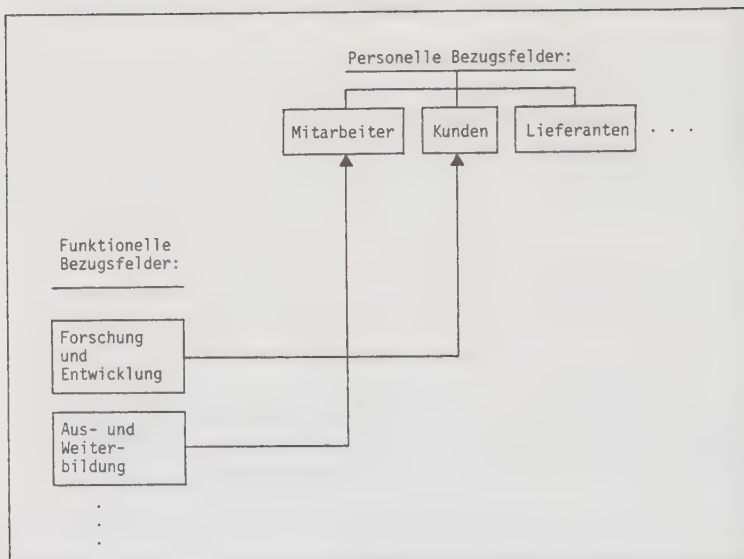


Abb. 5: Schematische Verdeutlichung der Beziehungen zwischen personellen und funktionellen Bezugsfeldern

Der erste und der dritte Lösungsvorschlag sind als Ansätze aufzufassen, dem Interdependenzproblem aus jeweils entgegengesetzter Richtung Rechnung zu tragen. Während sich die wirtschaftlichen Auswirkungen im ersten Ansatz aus der 'Zusatzspalte' ergeben, werden sie im dritten Ansatz bereits im ersten Schritt, der Bildung der funktionellen Bezugsfelder, zusammengestellt. Beide Ansätze sind als Kompromißlösungen zwischen dem - nicht zu verwirklichenden - Versuch einer theoretisch exakten Abgrenzung gesellschaftsbezogener und wirtschaftlicher Aktivitäten und der z.Z. praktizierten Vorgehensweise zu sehen, bei der Aktivitäten auch bei Vorlage komplementärer Beziehungen in der Regel ohne nähere Begründung den jeweiligen Bezugsgruppen zugerechnet werden.

414 Kriterium der Bedarfsgerechtigkeit

414.1 Ableitung des Kriteriums und Übersicht über die Vorgehensweise bei der Ermittlung des Informationsbedarfs

Aus dem Primärziel bzgl. der externen Verwendung der gR wurde deren Funktion als Informationsinstrument für die externen Koalitionsteilnehmer zum Zwecke der Ermittlung ihres Anreiz-Beitrags-Verhältnisses abgeleitet(1). Die Vollständigkeit der gR sollte daran gemessen werden, inwieweit diese Funktion erfüllt wird. Grundsätzlich muß die gR also alle für die Entscheidungsfindung der Koalitionsteilnehmer relevanten Informationen bzgl. der sie betreffenden Anreize und Beiträge enthalten. Welche Informationen als relevant angesehen werden, kann jedoch nicht dem Ermessen der jeweiligen Bilanzersteller überlassen werden. Vielmehr ist es erforderlich, den Informationsbedarf der Koalitionsteilnehmer zu erforschen(2). Als Beurteilungsmaßstab dafür, ob dem Vollständigkeitsgrundsatz Rechnung getragen wird, sollte daher das Kriterium der Bedarfsgerechtigkeit Anwendung finden(3).

Unter Abwägung der unterschiedlichen Interessen der an der Koalition Beteiligten sind zur Bedarfsermittlung und dessen Berücksichtigung im Rahmen der gR mehrere Schritte erforderlich, die in Abb. 6 im Überblick dargestellt sind(4). Zunächst ist dabei festzustellen, welche Bezugsgruppen als Adressaten der gR in Frage kommen. In einem zweiten Schritt ist der Informationsbedarf dieser Bezugsgruppen zu ermitteln, der bei Vorlage von Redundanzen ggf. zu modifizieren ist. Die bis zu diesem Schritt vorliegenden Informationsbedürfnisse sind darauf zu prüfen, ob sie als legitim anzusehen sind. Ggf. ist der illegitime Informationsbedarf auszuschließen. Eine Erweiterung des Informationsumfangs kommt demgegenüber in den Fällen in Betracht, in denen die Unternehmensleitung ihrerseits ein Interesse hat, zusätzliche Informationen in die gR aufzunehmen. Dieser letzte Schritt steht nicht mehr im unmittelbaren

1 Vgl. Gliederungspunkt 233.1.

2 Zu der Notwendigkeit einer stärkeren Erforschung des Informationsbedarfs vgl. auch Dierkes, M. (1978), S. 125 f.; Hemmer, E. (1980a), S. 336.

3 Vgl. auch Braun, F. (1974), S. 37 f.

4 Vgl. Abb. 6 auf S. 67.

Zusammenhang mit den Informationsbedürfnissen der externen Koalitionsteilnehmer. Er erscheint jedoch erforderlich

1. zur Schaffung eines Interessenausgleichs zwischen den externen Koalitionsteilnehmern und der Unternehmensleitung,
2. zur Schließung wesentlicher Informationslücken, die sich ggf. erst aufgrund eines Gesamtüberblicks über die gesellschaftlichen Verflechtungen der Unternehmung, jedoch noch nicht aus der partiellen Betrachtungsweise einzelner Gruppen von Koalitionsteilnehmern, ergeben können.

Entsprechend diesen Ausführungen ist die gR dann als vollständig zu bezeichnen, wenn sie alle Informationen enthält, die zur Deckung des legitimen Informationsbedarfs der Bezugsgruppen bzgl. der gesellschaftlichen Verflechtungen der Unternehmung notwendig sind. Der vorgeschlagene Ablauf des Prozesses zur Informationsbedarfsermittlung ist dabei nur als grundlegendes Ausgangsmodell zu verstehen, das ggf. um Feed-back-Prozesse zu ergänzen ist. So können sich z.B. durch die im letzten Schritt vorgenommenen Erweiterungen neue Impulse für die externen Koalitionsteilnehmer ergeben, die zu einem nochmaligen Durchlauf des Ermittlungsprozesses führen. Auch ist es möglich, daß im Prozeßablauf Rückwirkungen hinsichtlich der Menge der zu berücksichtigenden Bezugsgruppen auftreten. Beispielsweise könnten einzelne Gruppen erst aufgrund einer Deckung des Informationsbedarfs anderer Gruppen zu einer Bedarfsäußerung ihrerseits motiviert werden. Auf der anderen Seite ist es u.a. denkbar, daß sich aufgrund der späteren Modifikation des im zweiten Schritt erhobenen Informationsbedarfs Verringerungen hinsichtlich der Gruppenanzahl ergeben.

Ehe auf die Schritte zur Ermittlung der aufzunehmenden Informationsmenge im einzelnen eingegangen wird, sei vorab erörtert, welcher Instanz die Ermittlungsaufgabe obliegen sollte. In der Literatur wird der personelle Aspekt bzgl. der Auswahl der in die gR aufzunehmenden Berichtsgegenstände fast ausschließlich im Hinblick auf die Aufgabenstellung in den einzelnen Unternehmen

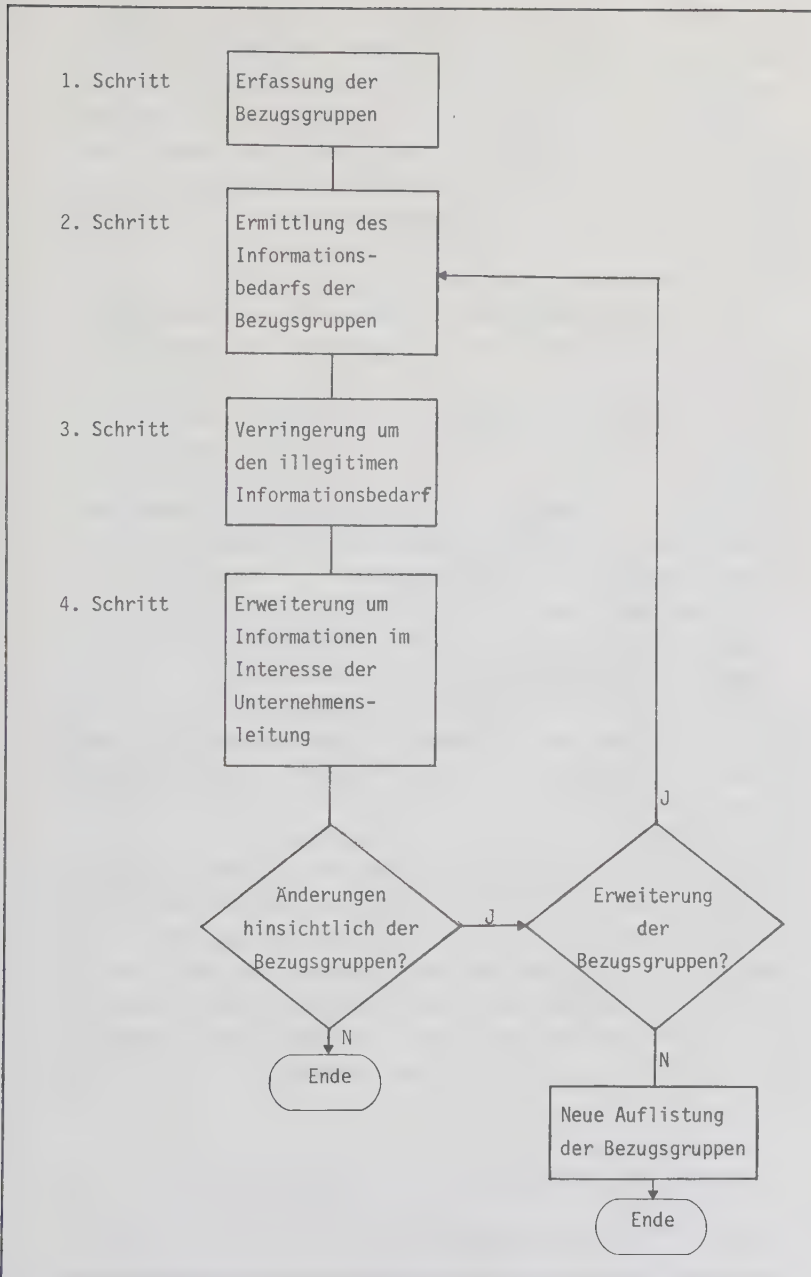


Abb. 6: Ermittlung der in die gesellschaftsbezogene Rechnungslegung aufzunehmende Informationsmenge

diskutiert. So empfiehlt Müller-Hagen die Bildung eines Projektteams, bestehend z.B. aus Mitarbeitern des Rechnungswesens, der Personalleitung, des Ressorts für Öffentlichkeitsarbeit, der Konstruktion und Produktion, das u.a. die Ansprüche der Gesellschaft an das Unternehmen feststellen sollte(1). Eine unternehmensbezogene Bedarfsermittlung könnte zwar im Idealfall der jeweiligen Unternehmenssituation exakt angepaßt werden, hätte jedoch folgende Nachteile(2):

- Angesichts der Komplexität der Umweltbeziehungen würde die Bedarfsermittlung eine erhebliche Belastung für die Unternehmung mit sich bringen.
- Die Mehrfacherfassungen durch verschiedene Unternehmungen könnten ein nachlassendes Interesse bei den Bezugsgruppen zur Folge haben.
- Infolge ggf. unterschiedlich gut geeigneter Ermittlungsstrategien wäre die Vergleichbarkeit der auf den erzielten Ergebnissen aufbauenden gR nicht gewährleistet.
- Der Ermittlungsprozeß wäre nur schwer überprüfbar. Insbesondere wären subjektive Einflüsse der Unternehmensleitungen bei der Auswertung der Ergebnisse nicht auszuschließen.
- Infolge unterschiedlicher Machtverhältnisse der Bezugsgruppen untereinander bestände die Gefahr, daß das Ergebnis in starkem Maße auf die Informationsbedürfnisse privilegierter Gruppen ausgerichtet wäre.

Die Nachteile könnten dagegen vermieden bzw. zumindest gemildert werden, wenn der Ermittlungsprozeß auf überbetrieblicher Ebene konstituiert würde. Lachnit schlägt zu diesem Zwecke die Bildung einer Projektgruppe, bestehend aus Vertretern der Unternehmensverbände, des Staates, der Öffentlichkeit, der wirtschaftsprüfenden und -beratenden Berufe sowie der Wissenschaft, vor(3,4). Nach Erarbeitung der grundlegenden Bedarfskategorien durch eine

1 Vgl. Müller-Hagen, D. (1978), S. 226.

2 Zu möglichen Nachteilen vgl. auch Lachnit, L. (1976), S. 456 f.

3 Vgl. ebenda, S. 456. Vgl. zu einem ähnlichen Vorschlag auch S. 47 dieser Arbeit.

4 Als problematisch ist dabei insbesondere die Frage der Vertretungslegitimation der einzelnen Gruppeninteressen anzusehen. Vgl. dazu analog die Untersuchung von Weitzig, J.K. (1979a), S. 200-208.

solche Instanz käme ggf. auch eine gesetzliche Fixierung der jeweiligen Ergebnisse in Betracht(1). Zudem müßte auf betrieblicher Ebene eine Konkretisierung entsprechend der spezifischen Unternehmenssituation erfolgen.

414.2 Erfassung der Bezugsgruppen

Hinsichtlich der Frage, welche Personengruppen der Unternehmensumwelt als Koalitionsteilnehmer einer Unternehmung und speziell als Adressaten der gR zu betrachten sind, besteht in der Literatur weitgehende Uneinigkeit. Es existiert sowohl eine Vielzahl von theoretischen Definitions- und Gliederungsversuchen als auch von pragmatischen Aufzählungen, durch die jeweils eine Abgrenzung ermöglicht werden soll(2). Die Unterschiede hinsichtlich der Gruppenabgrenzung rühren hauptsächlich daher, daß die Abgrenzungen jeweils auf eine spezifische betriebliche Problemstellung zugeschnitten sind(3). Als Problemstellung bzgl. der Erfassung der Bezugsgruppen für Zwecke der gR kann die Versorgung der Koalitionsteilnehmer, deren Informationsbedarf hinsichtlich des Unternehmensgeschehens durch die traditionelle Rechnungslegung nicht oder nicht auf allen Gebieten befriedigt wird, mit den für sie relevanten Informationen gelten(4). Beim derzeitigen Entwicklungsstand der gR erfolgt die Gruppenerfassung weniger unter dieser Zielsetzung. Sie wird vielmehr überwiegend daran ausgerichtet, welche Daten zur Einstellung in die gR zur Verfügung stehen. Da es sich bei den derzeit praktizierten Ansätzen überwiegend um Umgliederungen der Aufwandsseite der GuV-Rechnung handelt, werden im wesentlichen solche Gruppen erfaßt, für die ein Interesse an den durch die Aufwendungen bewirkten Leistungsarten unterstellt wird. Diese Vorgehensweise führt tendenziell zu einer zu engen Erfassung der Bezugsgruppen. Eine noch weitere Einschränkung besteht in den Fällen, in denen eine umfassende Berücksichtigung

1 Vgl. dazu aber S. 54. Zum analogen Verständnis des aktienrechtlichen Jahresabschlusses als Resultat einer gesetzlich gewollten Regelung der Informationsvermittlung vgl. Baetge, J. (1976), S. 21-30, insbesondere S. 23.

2 Zur Übersicht über die wichtigsten Gruppenabgrenzungen vgl. Kubicek, H./Thom, N. (1976).

3 Vgl. ebenda, Sp. 3981.

4 Vgl. Gliederungspunkte 221.1 und 233.1.

der Bezugsgruppen bei der Erstellung der gR gar nicht angestrebt wird, in denen vielmehr eine bewußte Beschränkung auf ausgewählte Gruppen erfolgt. So sind z.B. die gR der Firmen BASF, Rank Xerox und Bertelsmann schwerpunktmäßig auf die Belange der Mitarbeiter, die der Migros in erster Linie auf die Interessen der Genossen ausgerichtet(1). Die sich daraus ergebende Aufgabenstellung besteht in einer (schrittweisen) Erweiterung des Bezugsgruppenkreises in Abhängigkeit vom jeweiligen konzeptionellen Entwicklungsstand der gR und dem jeweils bekundeten Interesse potentieller Bezugsgruppen. Anhaltspunkte für ein bestehendes Interesse könnten dabei z.B. mit Hilfe einer Medienanalyse gewonnen werden.

Wesentlich bei der Erfassung der relevanten Bezugsgruppen ist der Aspekt, daß es sich dabei um einen dynamischen Prozeß handeln muß. Insbesondere unter dem Einfluß der zu verschiedenen Zeitpunkten bestehenden unterschiedlichen Wertvorstellungen können sich jeweils neue Bezugsgruppen herausbilden. Als solche neuen Gruppen sind nach Ansicht von Dierkes zum gegenwärtigen Zeitpunkt u.a. Konsumenten- und Verbraucherschutzorganisationen, Umweltschutzgruppen und Bürgerinitiativen zu nennen(2). Folgt man der von Braun vorgeschlagenen Einteilung der Bezugsgruppen in eigenverpflichtete und gemeinverpflichtete Interessenten, so ist zu vermuten, daß neue Bezugsgruppen hauptsächlich der zweiten Kategorie angehören werden(3).

Neben der Notwendigkeit, einen einmal entwickelten Bezugsgruppenkatalog für Zwecke der gR einer laufenden Überprüfung zu unterziehen, erscheint es auch erforderlich, den Katalog nach Unternehmenstypen zu differenzieren. Kriterien dafür könnten die Art des Produktionsverfahrens, die Rechtsform, die Branchenzugehörigkeit und die Unternehmensgröße sein. So dürfte z.B. die Relevanz von Umweltschutzgruppen davon abhängen, inwieweit das jeweilige Produktionsverfahren zu einer Belastung der physischen Umwelt führt. Bzgl. der Rechtsform könnte z.B. bei öffentlich-rechtlichen Unternehmungen der Bund der Steuerzahler als spezifische Bezugsgruppe in Betracht kommen. Ein Interesse von Konsumentenschutzorganisa-

1 Vgl. Faltlhauser, K. (1979), S. 272 f.

2 Vgl. Dierkes, M. (1978), S. 125.

3 Zur Definition der beiden Bezugsgruppentypen vgl. Braun, F. (1974), S. 25 u. 32.

tionen dürfte in Abhängigkeit von der Branche in unterschiedlichem Maße gegeben sein. Letztlich ist anzunehmen, daß ein allgemeines öffentliches Interesse sich vor allem auf Großunternehmen konzentriert. Mittels einer Klassifizierung nach derartigen Merkmalen könnten jeder Unternehmung die zu dem jeweiligen Zeitpunkt relevanten Bezugsgruppen vorgegeben werden.

414.3 Ermittlung des Informationsbedarfs der Bezugsgruppen

Ausgangsbasis für eine systematische Ermittlung des Informationsbedarfs hinsichtlich der gesellschaftlichen Verflechtungen der Unternehmungen könnten die bislang schon vorliegenden, ansatzweisen Untersuchungen zu diesem oder verwandten Problemkreisen sein. Nach einer empirischen Untersuchung von Hartmann und Furch besteht ein Informationsbedarf der Bezugsgruppen in erster Linie hinsichtlich der sie speziell betreffenden Bereiche(1). Darüber hinaus erwiesen sich vor allem die Problematiken des Umwelt- und des Verbraucherschutzes als Kategorien, bzgl. derer allgemein ein starkes Interesse bestand(2). Insofern kann die durchgeführte Studie auch als Beleg für die auf deduktivem Wege abgeleitete These gelten, daß der Informationsbedarf der Koalitionsteilnehmer sich nicht auf finanzielle Verflechtungen beschränkt, die aufgrund der Funktion der Unternehmung als Einkommensquelle in der Regel im Zentrum der Untersuchungen stehen. Vielmehr sind auch die nicht-finanziellen Zielvorstellungen von Belang, die zudem im Zuge weitgehender materieller Bedürfnisbefriedigung zunehmend an Bedeutung gewinnen dürften(3). Es müßten daher in verstärktem Maße Untersuchungen zum Zielsystem der Koalitionsteilnehmer durchgeführt werden, die eine Berücksichtigung auch der nicht-finanziellen Zielkategorien gestatteten. Diesbezüglich sei auf entsprechende Untersuchungen der OECD und des Zentrums Berlin für Zukunftsforschung bzgl. des gesamtwirtschaftlichen Bereichs hingewiesen(4), aus denen ggf. auch Schlüsse in bezug auf die gR abgeleitet werden könnten.

1 Vgl. Hartmann, H./Furch, H. (1974), S. 589.

2 Vgl. ebenda, S. 586 f.

3 Vgl. z.B. Vogelpoth, N. (1980), S. 88-89 und die dort angegebene Literatur. Vgl. auch S. 11 dieser Arbeit.

4 Vgl. OECD (1977); Koelle, H.H. (1974).

Neben diesen überbetrieblichen Untersuchungen wurden auch vereinzelt von seiten der Unternehmungen Befragungen durchgeführt, mit denen u.a. die Informationsbedürfnisse einiger Bezugsgruppen ermittelt werden sollten. Zu nennen sind hier die Fragebogenaktionen des Migros-Genossenschaftsbundes und der Kölner Bank(1). Während die Migros eine offene Frage nach gewünschten Zusatzinformationen stellte, wurden in dem Fragebogen der Kölner Bank mögliche Bereiche vorgegeben. Die Repräsentanz der Untersuchungen ist im Hinblick auf die Rücklaufquoten (2,32 bzw. 2,6 Prozent) allerdings stark eingeschränkt.

Bzgl. der Erhebungsform zur Ermittlung der jeweiligen Gruppenziele wird eine Vielzahl von Informationsgewinnungstechniken vorgeschlagen. Hierzu sei auf die einschlägige Literatur verwiesen(2). Die Auswahl der Techniken ist u.a. davon abhängig zu machen, inwieweit sie geeignet sind, die bzgl. der Feststellung des Informationsbedarfs bestehenden Probleme zu lösen. Dies sind im wesentlichen(3):

- die Komplexität der jeweiligen Zielvorstellungen, die eine Beschränkung auf relevante Bereiche erforderlich macht,
- die Widersprüchlichkeit der Anforderungen innerhalb und zwischen den einzelnen Gruppen,
- der unterschiedliche Homogenitätsgrad innerhalb der Gruppen, der eine Anwendung unterschiedlicher Erhebungsformen bei den einzelnen Gruppen erforderlich erscheinen läßt,
- die kaum auszuschließenden Gruppenüberschneidungen, die die Gefahr der Privilegierung einzelner Personenkreise birgt,
- die Unbeständigkeit der Anforderungen, die wiederholte Erhebungen notwendig macht.

Zudem ist es, wie bereits bei der Erfassung der Bezugsgruppen selbst, erforderlich, eine Differenzierung nach unterschiedlichen Unternehmenstypen vorzunehmen. Ggf. ist der erhobene Informations-

1 Vgl. Hemmer, E. (1980), S. 43-46. Zu weiteren Untersuchungen bei Migros vgl. auch S. 47 f. dieser Arbeit.

2 Zur Übersicht über die vorgeschlagenen Methoden vgl. Dierkes, M. (1974), S. 130; Brockhoff, K. (1975a), S. 32 sowie die dort angegebene, weiterführende Literatur.

3 Vgl. auch Brauchlin, E. (1977), S. 428 f.

bedarf auch zu bereinigen, was insbesondere der Fall sein dürfte, wenn

- redundante Informationen gefordert werden und/oder
- der Informationsbedarf seiner Art nach nicht durch die gR zu befriedigen ist.

Redundanzen können vor allem dadurch entstehen, daß sich bei der parallelen Befragung der einzelnen Bezugsgruppen Überschneidungen hinsichtlich des jeweiligen Informationsbedarfs ergeben. Sie können jedoch auch erst bei einer Gesamtbetrachtung aller Informationsinstrumente der Unternehmung ersichtlich werden. So sollten Informationen, deren Publizierung in den Aufgabenbereich der handelsrechtlichen Rechnungslegung fällt, nicht zusätzlich im Rahmen der gR veröffentlicht werden, um diese angesichts ihres ohnehin weiten Aufgabenbereiches nicht unnötig zu belasten(1).

414.4 Verringerung um den illegitimen Informationsbedarf

414.41 Abgrenzung des illegitimen Informationsbedarfs

Hinsichtlich des bis zu dieser Stufe ermittelten Informationsbedarfs der externen Koalitionsteilnehmer sind Fälle denkbar, in denen die Vermittlung von Informationen zwar geeignet wäre, den Zielen einzelner Koalitionspartner förderlich zu sein, der entsprechende Informationsbedarf jedoch als nicht legitim anzusehen und daher durch die gR nicht zu berücksichtigen ist. Als Entscheidungshilfe dafür, unter welchen Voraussetzungen in zweifelhaften Fällen Informationen vermittelt werden sollten oder nicht, stellt Louwers drei Kriterien auf:

- "(1) Is publication - whether or not required, by statute or other regulation - necessary to enable the reader to draw the correct conclusions from the figures?
- (2) Would publication serve a useful purpose?
- (3) Would publication be undesirable for the company, for clearly identifiable reasons?"(2)

1 Aus einer von Gehrman/Lembach durchgeführten Pilotstudie ergeben sich z.B. als für die gR geforderte Informationskategorie Aussagen über den erwirtschafteten Gewinn. Vgl. Gehrman, F./Lembach, K. (1979), S. 12 f. Diese Informationen sind jedoch durch den handelsrechtlichen Jahresabschluß zu vermitteln.

2 Louwers, P.C. (1972), S. 531.

Louwers vertritt die Auffassung, daß die jeweiligen Informationen im ersten Fall unter allen Umständen zu publizieren seien. Bzgl. der Informationen, die zwar nützlich seien, im Falle ihrer Nichtveröffentlichung aber nicht zu Fehlschlüssen führen würden, sei dagegen bei Erfüllung des dritten Kriteriums von einer Publizierung abzusehen. Bei der Entscheidung für oder gegen eine Veröffentlichung müsse sich der Bilanzersteller deshalb in die Lage des Informationsempfängers versetzen, um zu überprüfen, welche Auswirkungen aus einer Veröffentlichung bzw. Nichtveröffentlichung resultieren würden(1).

Das von Louwers vorgeschlagene Abgrenzungssystem ist vor allem aus drei Gründen problematisch. Erstens wird die Aussonderung nicht legitimer Informationsbedürfnisse in das Ermessen der jeweiligen Unternehmensleitung gestellt. Es ist zu vermuten, daß diese tendenziell dazu neigen wird, Informationen in zweifelhaften Fällen der dritten Gruppe zuzuordnen. Aufgrund ihres gegenüber externen Koalitionsteilnehmern bestehenden Informationsvorsprungs bzgl. der Unternehmenssituation wird es der Unternehmensleitung zudem schwerfallen, mögliche Fehlinterpretationen durch Außenstehende infolge einer Nichtveröffentlichung von Daten in ihrer vollen Dimension abzuschätzen, selbst wenn sie sich um eine weitgehende Objektivität bemühen würde. Zumindest die grundlegenden Fallabgrenzungen müßten daher von neutraler Seite vorgenommen werden.

Eng mit der Ermessensproblematik zusammen hängt der zweite Kritikpunkt, die mangelnde Operationalität des aufgestellten Kriteriensystems. So bleibt unklar, worin genau der Unterschied zwischen 'nützlichen' und 'unbedingt erforderlichen' Informationen besteht. Auch ergeben sich keine Anhaltspunkte dafür, was als 'klar erkennbarer Grund', der gegen eine Publizierung spricht, zu gelten hat.

Eine Ausrichtung an den 'Interessen des Unternehmens' schließlich ist mit den Grundlagen der gR nicht vereinbar, da das Unternehmen dabei als Koalition von Personen und Personengruppen mit ihren speziellen Zielvorstellungen aufgefaßt wird. Der Ansatz von Louwers könnte diesbezüglich jedoch modifiziert werden. Angesichts seiner Ausführungen ist zu vermuten, daß Louwers das 'Interesse des Unternehmens' mit dem der Unternehmensleitung gleichsetzt. Das

1 Vgl. Louwers, P.C. (1972), S. 531 f.

erstellte Abgrenzungssystem dient quasi der Abgrenzung der nur den 'insidern' von den auch 'outsidern' zugänglich zu machenden Informationen.

Aufgrund der bestehenden Interessengegensätze erscheint eine konkrete Abgrenzung des 'illegitimen Informationsbedarfs' jedoch auch nur im Rahmen eines politischen Willensbildungsprozesses möglich(1). Im folgenden soll versucht werden, hierzu tendenzielle Beurteilungskriterien aufzuzeigen. Als illegitim könnte ein bestehender Informationsbedarf dann gelten, wenn ihm schutzwürdige Interessen der Koalitionsteilnehmer entgegenstehen (2), wobei die Schutzwürdigkeit sich hauptsächlich ergeben kann:

- aus rechtlichen Gründen,
- aus wirtschaftlichen Gründen.

Zu den aus rechtlichen Gründen schutzwürdigen Interessen zählt insbesondere die Einhaltung der Bestimmungen des Bundesdatenschutzgesetzes. Geschützte personenbezogene Daten kommen daher auch nicht im Rahmen der gR für eine Veröffentlichung in Frage. Ein Beispiel hierfür sind Angaben über die Einkommenshöhen einzelner Mitarbeiter des Unternehmens. Während dieser aus rechtlichen Gründen illegitime Informationsbedarf noch relativ problemlos zu bestimmen ist, muß bzgl. der zweiten Gruppe jeweils abgewogen werden, ob den gegen eine Veröffentlichung sprechenden wirtschaftlichen Gründen oder den generellen Informationszielen der gR der Vorrang einzuräumen ist. Als hinreichend schwere wirtschaftliche Gründe können allgemein die Erhaltung der Wettbewerbsfähigkeit und damit langfristig die Unternehmenserhaltung angesehen werden, die in der Regel als im gemeinsamen Interesse aller Koalitionsteilnehmer liegend angesehen werden können(3). Diese Gründe sprechen z.B. gegen eine Veröffentlichung bestimmter Daten aus dem Bereich der Forschung und Entwicklung, des Preisfindungssystems und der Produktionsgeheimnisse(4).

1 Vgl. Kittner, M./Mehrens, K. (1978), S. 88.

2 Vgl. Reichmann, R./Lange, Ch. (1980), S. 519.

3 Vgl. z.B. Leffson, U. (1976), S. 25-29. Zur Notwendigkeit der Berücksichtigung auch anderer Gruppeninteressen vgl. S. 9 dieser Arbeit.

4 Vgl. auch de Senarclens, M. (1980), S. 94.

Als Entscheidungshilfe bei der Aussonderung des illegitimen Informationsbedarfs könnte jeweils die Analyse dienen, welchem Bezugsgruppentyp die strittige Informationsart hauptsächlich dienen würde. Dabei ist grundsätzlich zwischen solchen Gruppen zu unterscheiden, die Beiträge für die Koalition leisten, und anderen, die zwar einen Informationsbedarf haben, ohne jedoch Beiträge zu erbringen. Bzgl. der ersten Art von Gruppen dürften tendenziell die Informationsbedürfnisse, bzgl. der zweiten Art dagegen die wirtschaftlichen Erwägungen schwerer wiegen. Aus diesem Grund wäre es möglich, daß sich Informationsbedürfnisse von Gruppen wie der der Konkurrenten als illegitim herausstellten und diese Gruppen damit für Zwecke der gR nicht mehr relevant wären.

414.42 Zur Frage der Einbeziehung 'sozialer Kosten' in die gesellschaftsbezogene Rechnungslegung

Die Frage der Einbeziehung 'sozialer Kosten' in die gR ist besonders umstritten(1). Während z.B. Domsch die Ansicht vertritt, eine objektive Darlegung der Umweltbeziehungen von Unternehmungen lasse es als selbstverständlich erscheinen, auch den gesellschaftlichen Schaden auszuweisen(2), hält Kador - unter Hinweis auf die bestehenden Bewertungsschwierigkeiten - zumindest eine Darstellung in quantifizierter Form für unzumutbar(3). Angesichts der weitreichenden Auswirkungen, die die Entscheidung für oder gegen die Einbeziehung 'sozialer Kosten' in die gR hat(4), soll für diese Gruppe gesondert geprüft werden, ob ein ggf. bestehender Informationsbedarf bzgl. dieser Informationskategorie als legitim oder illegitim anzusehen wäre.

Zunächst sei auf die mit der gR verfolgten Ziele eingegangen, die als Begründung für die Einbeziehung 'sozialer Kosten' in Frage kämen. Als Primärziel bzgl. der externen Verwendung der gR wurde die Information der externen Koalitionsteilnehmer über die sie

1 Zur Definition des Begriffes 'soziale Kosten' vgl. S. 12.

2 Vgl. Domsch, M. (1979), S. 108.

3 Vgl. Kador, F.J. (1978), S. 112.

4 In Analogie zur handelsrechtlichen GuV-Rechnung entsprächen die 'sozialen Kosten' praktisch der gesamten Aufwandsseite.

betreffenden Anreize und Beiträge aufgefaßt¹⁾. Als Beiträge der Koalitionsteilnehmer können einmal aktive Leistungen für das System verstanden werden, so z.B. die Lieferung von Rohstoffen und die Zur-Verfügung-Stellung von Arbeitskraft. Die Modellstruktur der Anreiz-Beitrags-Theorie erlaubt es jedoch auch, eine Erweiterung der Beitragsposten um solche Sachverhalte vorzunehmen, die von den Koalitionsteilnehmern erduldet werden, also um die 'sozialen Kosten'. Auch diese Art von Beiträgen ist - bis zu einem bestimmten Ausmaß - zur Schaffung von Anreizen erforderlich. So führen Produktionsverfahren, die zur Güterversorgung notwendig sind (Anreize), unter Umständen zur Beeinträchtigung der Anlieger durch Lärmerzeugung, Staubentwicklung usw. (Beiträge). Faßt man die 'sozialen Kosten' in dieser Weise als Beiträge der Koalitionsteilnehmer auf, so kann die Berechtigung eines sie betreffenden Informationsbedarfs direkt aus den Primärzielen der gr abgeleitet werden.

Auf der anderen Seite ist zu fragen, ob rechtliche oder schwerwiegende wirtschaftliche Gründe gegen eine Veröffentlichung 'sozialer Kosten' vorliegen. Aus rechtlicher Sicht sind keine Hinderungsgründe ersichtlich. Wirtschaftliche Erwägungen könnten jedoch gegen eine Veröffentlichung sprechen. Dies wird ersichtlich, wenn man die 'sozialen Kosten' mit den Aufwandsgrößen der traditionellen Rechnungslegung vergleicht. Die in der GuV-Rechnung ausgewiesenen Aufwendungen werden allgemein - zumindest in einem erheblichen Umfang - als durch den betrieblichen Leistungserstellungs- und -verwertungsprozeß bedingt und somit begründet angesehen. Bzgl. der 'sozialen Kosten' besteht ein derartiges Bewußtsein - zum Teil begründet, zum Teil auch unbegründet - jedoch nicht. Eine Veröffentlichung könnte daher zu einer Schädigung des Unternehmensimages und infolgedessen zu wirtschaftlichen Nachteilen führen. Diese Gefahr und weniger die Problematik der Bewertbarkeit 'sozialer Kosten' dürfte der eigentliche Grund für die weitgehende Vernachlässigung 'sozialer Kosten' in der gr sein.

Angesichts dieses Spannungsverhältnisses schlägt Kücken als Kompromiß das Prinzip der 'Ausgewogenheit der Sozialbilanz' vor, das einerseits der Notwendigkeit der Erfassung 'sozialer Kosten' Rechnung tragen, andererseits auch wirtschaftlich vertretbar sein

¹ Vgl. Gliederungspunkt 233.1

soll. "Das Prinzip der Ausgewogenheit der Sozialbilanz hat zum Inhalt, daß 'Unternehmensaktivitäten' und 'Nutzenstiftungen' durch das Unternehmen nur in dem Maße und Umfang angesprochen werden sollen, wie das Unternehmen bereit ist, auch über seine Verpflichtungen, d.h. über die Passivseite der Sozialbilanz, zu berichten"(1). Dieses Prinzip erscheint jedoch nicht geeignet, der Problematik der Veröffentlichung 'sozialer Kosten' gerecht zu werden. Voraussetzung für seine Anwendbarkeit wäre zunächst die Bestimmung einer einheitlichen Basis, anhand derer positive und negative gesellschaftliche Auswirkungen der Unternehmenstätigkeit miteinander verglichen werden könnten. Nur dadurch könnten Manipulationen bei der Anwendung des Prinzips verhindert werden. Schwerer wiegt jedoch, daß - selbst wenn eine solche Basis ermittelt werden könnte - durch die Anwendung des Prinzips ein falsches Ergebnis der gR vorherbestimmt würde. Die veröffentlichten Anreize und Beiträge würden sich dabei - summiert über alle Gruppen von Koalitionsteilnehmern - definitionsgemäß stets entsprechen. Dieses dürfte den tatsächlichen Verhältnissen nur in Ausnahmefällen Rechnung tragen und würde zudem zu Verzerrungen innerhalb der Darstellung von Beziehungen zu einzelnen Gruppen führen. Wenn man davon ausgeht, daß einzelne Gruppen (z.B. die Anrainer) fast ausschließlich belastet werden (durch Immissionen usw.), so dürften die Beziehungen zu diesen Gruppen entweder nicht in der gR erfaßt werden, um das Gleichgewicht nicht zu stören, oder bzgl. der anderen Gruppen müßten zum Ausgleich schwerpunktmäßig die Anreize dargestellt werden.

Eine Vergleichbarkeit zwischen den Unternehmen kann daher nur dann erreicht werden, wenn die negativen gesellschaftlichen Auswirkungen analog den positiven Auswirkungen dem bestehenden Informationsbedarf entsprechend aufgeführt werden. Ihre Vernachlässigung würde den Primärzielen der gR entgegenstehen. Sofern das Ergebnis des Auswahlprozesses zu allgemeinverbindlichen Regelungen bzgl. der aufzunehmenden Informationskategorien führt, würden mögliche wirtschaftliche Nachteile zudem gemildert, da diese dann für alle Unternehmen gelten würden(2).

1 Kücken, N. (1980a), S. 1557.

2 Vgl. dazu auch die Ausführungen auf S. 39.

414.5 Erweiterungen des Informationsumfangs um Informationen im Interesse der Unternehmensleitung

Der Prozeß zur Ermittlung des durch die gR zu befriedigenden Informationsbedarfs der externen Koalitionsteilnehmer kann als mit dem im vorigen Kapitel dargestellten Schritt abgeschlossen angesehen werden. Da bzgl. der Frage, welcher Instanz der Ermittlungsprozeß grundsätzlich obliegen sollte, für eine überbetriebliche Lösung unter Einbeziehung von Vertretern der jeweils betroffenen gesellschaftlichen Gruppen plädiert wurde, kann die Einflußmöglichkeit der Unternehmensleitungen auf den Inhalt der gR bis zu diesem Schritt als wesentlich geringer als in den bisher praktizierten Ansätzen üblich eingestuft werden. Ihre Interessen konnten allenfalls im Rahmen des politischen Willensbildungsprozesses zur Aussonderung des illegitimen Informationsbedarfs berücksichtigt werden. Da es sich dabei jedoch nur um Verringerungen des Informationsbedarfs handelt, bestand bisher auch unter diesem Aspekt keine Möglichkeit, positive Informationsvorschläge der am Steuerungssystem der Unternehmung Beteiligten zu berücksichtigen. Als solche Vorschläge, um die der Inhalt der gR nun in einem letzten Schritt zu erweitern ist, kommen - unter Abgrenzung zu den bisher aufgenommenen Bedarfskategorien - im wesentlichen in Betracht:

- Informationen, deren Relevanz sich erst infolge eines Gesamtüberblicks über die gesellschaftlichen Verflechtungen der Unternehmung, nicht jedoch bei isolierter Betrachtung seitens der einzelnen Bezugsgruppen ergibt.
- Zusatzinformationen, die aus der Sicht der Unternehmensleitung zur richtigen Beurteilung der nach Maßgabe der vorhergehenden Schritte aufzunehmenden Bedarfskategorien - vor allem der 'sozialen Kosten' - als notwendig erachtet werden.
- Informationen über die Arten von gesellschaftlichen Verflechtungen, die nicht direkt in Richtung auf die externen Koalitionsteilnehmer wirken, sondern von diesen ausgehen und zunächst

die Erfüllung der wirtschaftlichen Unternehmensaufgabe beeinflussen, woraus sich dann wiederum Folgewirkungen auf die externen Koalitionsteilnehmer ergeben können. Zu denken ist hierbei u.a. an die Auswirkungen neuer gesetzlicher Vorschriften, Streiks, wirtschaftspolitischer Entscheidungen usw. auf die Effizienz der Unternehmen. Da diese Einwirkungen zunächst Probleme bei der Unternehmensführung mit sich bringen, dürfte ein Interesse zur Aufnahme in die gR vor allem seitens der Unternehmensleitungen bestehen.

415 Zwischenergebnis

Die Frage, welche gesellschaftlichen Verflechtungen in die gR aufzunehmen sind, entspricht der Problematik des Ansatzes dem Grunde nach in der traditionellen Rechnungslegung. Als dominierender Grundsatz zur Gewährleistung einer objektivierten Informationsvermittlung bzgl. dieses Problembereichs ist der Grundsatz der Vollständigkeit anzusehen. Daraus ergibt sich die Fragestellung, unter welchen Voraussetzungen eine gR als vollständig anzusehen ist. In der Literatur wird zum Teil versucht, die Vollständigkeit daran zu messen, ob alle gesellschaftlichen Verflechtungen erfaßt sind, woraus sich wiederum die Notwendigkeit einer Abgrenzung der gesellschaftlichen Verflechtungen ergibt. Eine theoretisch befriedigende Abgrenzung erweist sich jedoch - vor allem aufgrund der vielfältigen Interdependenzen zu wirtschaftlichen Zielsetzungen - als nicht möglich. Aus diesem Grunde sollte auf die Versuche zur Trennung der wirtschaftlichen von den gesellschaftsbezogenen Verflechtungen verzichtet werden. Stattdessen wird vorgeschlagen

- bestehende Interdependenzen beim Aufbau der gR explizit zu berücksichtigen und
- die Vollständigkeit der gR an einem anderen Kriterium zu messen.

Als Kriterium wird hier der - aus dem Primärziel bzgl. der externen Verwendung der gR abgeleitete - Grundsatz der Bedarfsgerechtigkeit vorgeschlagen. Die Ermittlung des Informationsbedarfs

sollte dabei mittels eines dynamischen Prozesses unter Einbeziehung von Feed-back-Schleifen erfolgen. Die Objektivierung der gR würde damit hinsichtlich ihrer Inhaltsbestimmung mittels einer Kombination aus zu beachtendem Rechnungslegungsgrundsatz und Ansätzen im Erstellungsprozeß erfolgen. Als vollständig ist eine gR dann zu bezeichnen, wenn sie alle Informationen enthält, die zur Deckung des - nach Maßgabe des vorgeschlagenen Prozesses ermittelten - legitimen Informationsbedarfs der Koalitionsteilnehmer erforderlich sind. Die Überprüfung, ob dies im Einzelfall gegeben ist, könnte einem Wirtschaftsprüfer übertragen werden. Seine Aufgabe bestände dann in der Durchführung eines Soll-Ist-Vergleichs zwischen den vorgegebenen Informationskategorien und den jeweils in die gR aufgenommenen Informationen unter Berücksichtigung der individuellen betrieblichen Gegebenheiten.

42 Konzepte der gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung

421 Systematisierung der Konzepte und Objektivierungserfordernisse

Für die gR existiert bislang kein allgemein anerkanntes, einheitliches Aufbauschema, wie dies bei der traditionellen handelsrechtlichen Rechnungslegung der Fall ist(1). Vielmehr werden sehr heterogene Vorschläge zur Form, in der die gR zu erstellen sei, gemacht. Dabei handelt es sich teilweise um theoretische Konzepte, teilweise auch um bereits praktizierte Ansätze. Die wichtigsten dieser Konzepte sind in Abb. 7 systematisiert dargestellt(2).

Die Grundformen der gR lassen sich zunächst in - überwiegend - qualitative (verbale) und quantitative Darstellungsformen unterteilen, letztere wiederum in Gesamt- und Teilkonzepte. Gemeinsame Zielsetzung der Gesamtkonzepte ist es, - analog der erwerbswirtschaftlichen Gewinnermittlung - einen monetären 'Sozialsaldo' zu ermitteln, der Ausdruck aller positiven und negativen gesellschaftsbezogenen Auswirkungen der Unternehmenstätigkeit sein soll (3). Bzgl. der Erstellung der gR in Form eines Gesamtkonzeptes wurden bisher hauptsächlich drei Vorschläge gemacht. Es handelt sich dabei um ein bereits im Jahre 1970 in dem Forschungs- und Beratungsunternehmen Abt Associates Inc. verwirklichtes Konzept - als einem der ersten Ansätze der Erstellung einer gR überhaupt(4) - und um die theoretischen Vorschläge von Linowes(5) und Eichhorn(6).

1 Vgl. S. 51.

2 Vgl. Abb. 7 auf S. 83. Als grundlegendes Kriterium liegt der Systematisierung der Grad bzw. die Art der Quantifizierung der dargestellten Sachverhalte zugrunde. Zu anderen Systematisierungsmöglichkeiten vgl. Faltlhauser, K. (1978), S. 49 f.

3 Vgl. zu dieser Definition z.B. Budäus, D. (1977), S. 190. Die Begriffsbildung erfolgt in der Literatur jedoch nicht einheitlich. Zu einer von der hier verwandten teilweise abweichenden Definition vgl. Faltlhauser, K. (1978), S. 50.

4 Vgl. Abt, C.C. (1972).

5 Vgl. Linowes, D.F. (1968); derselbe (1972).

6 Vgl. Eichhorn, P. (1974), S. 81 ff.

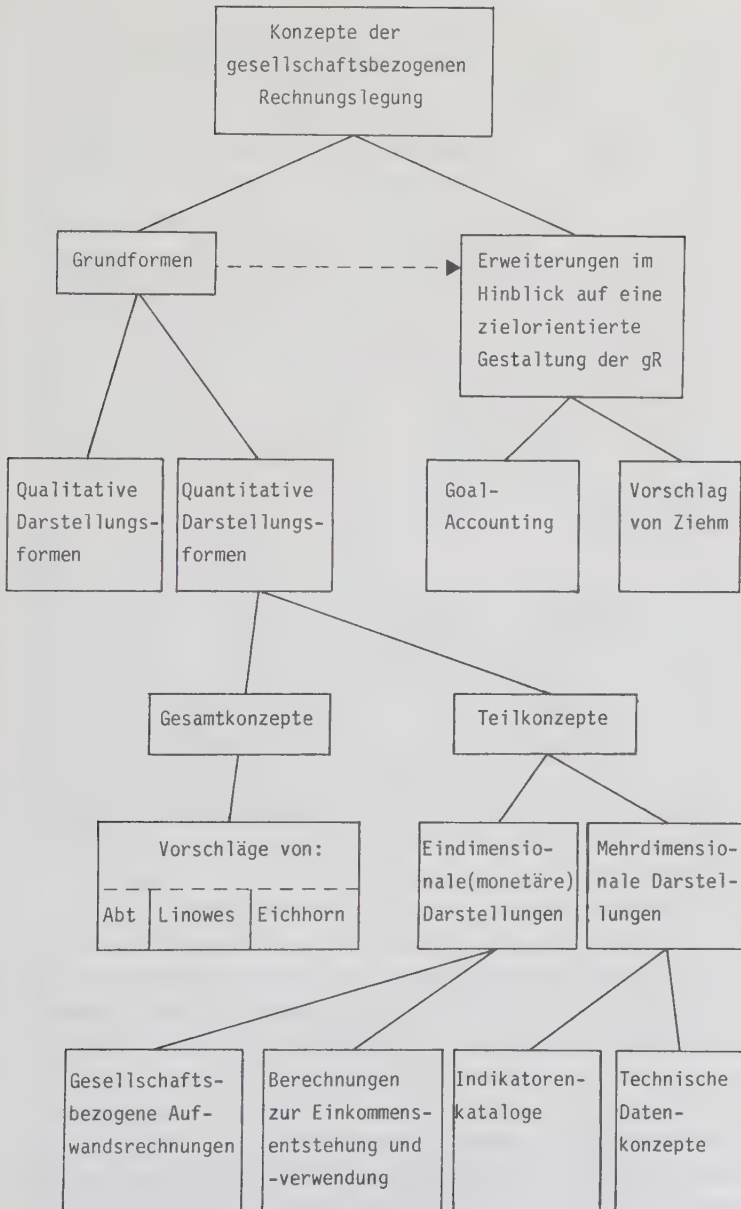


Abb. 7: Systematisierung der für die Erstellung der gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung vorgeschlagenen Konzepte

Im Gegensatz zur Intention der Gesamtkonzepte soll durch die Teilkonzepte nicht die gesamte Bandbreite der gesellschaftlichen Verflechtungen erfaßt und in einem Sozialsaldo verdichtet werden. Sie beziehen sich vielmehr auf - jeweils unterschiedliche - abgegrenzte Teilbereiche. Zu unterscheiden ist dabei zunächst zwischen eindimensionalen und mehrdimensionalen Darstellungen. Die eindimensionalen Darstellungen basieren auf der traditionellen Rechnungslegung, insbesondere der GuV-Rechnung. Deshalb enthalten sie grundsätzlich nur monetäre Größen. Die zu dieser Rubrik zählenden Konzepte sind erstens die gesellschaftsbezogenen Aufwandsrechnungen, in denen im wesentlichen eine Zuordnung von Aufwandspositionen der GuV-Rechnung zu ausgewählten gesellschaftlichen Bezugsfeldern der Unternehmung erfolgt, und zweitens die Berechnungen zur Einkommensentstehung und -verwendung in der Unternehmung. Letztere werden in der Regel in Form von Wertschöpfungsrechnungen erstellt.

Die mehrdimensionalen - d.h. nicht auf monetären Größen als einheitlicher Bezugsbasis aufbauenden - Darstellungen lassen sich weiter in Indikatorenkataloge und in technische Datenkonzepte untergliedern. Indikatorenkataloge sind Aufstellungen von - derzeit in der Regel die Mitarbeiter der betrachteten Unternehmung betreffenden - Kennziffern unterschiedlicher Dimensionen. Technische Datenkonzepte sollen die Inanspruchnahme der physischen Umwelt durch das Unternehmen verdeutlichen. Da die Teilkonzepte die gesellschaftlichen Verflechtungen der Unternehmung jeweils nur ausschnittsweise wiedergeben, wird häufig ihre kombinierte Verwendung vorgeschlagen. So empfiehlt der Arbeitskreis 'Sozialbilanz-Praxis' die Erstellung einer gR, bestehend aus Sozialbericht (verbale Darstellung), Wertschöpfungsrechnung und Sozialrechnung, die von den dem Arbeitskreis angeschlossenen Unternehmen überwiegend in Form einer Aufwandsrechnung erstellt wird¹).

Als letzte Konzept-Kategorie sind die Ansätze zur zielorientierten Gestaltung der gR zu nennen. Ihr Charakteristikum besteht in dem Versuch, die gesellschaftsbezogenen Aktivitäten auf gesellschaftliche Ziele zu beziehen. Diese Ziele werden entweder positiv for-

¹ Zu den drei Elementen vgl. Arbeitskreis 'Sozialbilanz-Praxis' (1978), S. 1141.

muliert (wie z.B. die Zielsetzung der 'Beachtung der Belange des Gemeinwohls') oder aus der Notwendigkeit abgeleitet, negative Auswirkungen der Unternehmenstätigkeit (vor allem die sogenannten 'Wachstumskosten') zumindest zu kompensieren. Anhand dieses Kriteriums lassen sich innerhalb der zielorientierten Gestaltungsansätze wiederum die derzeit praktizierten Ansätze des 'Goal-Accounting'(1) und der Vorschlag von Ziehm(2) unterscheiden. Zu beachten ist, daß die zielorientierten Ansätze nicht losgelöst von den bisher aufgezeigten Konzepten gesehen werden können. Bei der Präsentation der gesellschaftsbezogenen Aktivitäten stützen sie sich vielmehr auf die Darstellungsformen der Grundkonzepte. Aus diesem Grunde sind die zielorientierten Gestaltungsansätze nicht als alternative, sondern als erweiterte Formen der gR anzusehen(3).

Die großen Unterschiede zwischen den aufgezeigten Konzepten lassen vermuten, daß diese auch in unterschiedlichem Maße geeignet sein werden, die mit der gR verfolgten Ziele zu erfüllen. Eine Verwendung unterschiedlicher Konzepte in der Praxis würde zudem die zwischenbetriebliche Vergleichbarkeit erheblich erschweren. Aus diesen Gründen erscheint es erforderlich, Grundsätze aufzustellen, anhand derer eine intersubjektiv nachprüfbare Entscheidung zwischen den Konzepten ermöglicht wird. Dieses Erfordernis ist jedoch nicht unbestritten. Teilweise wird argumentiert, in der Heterogenität ihrer Konzepte sei gerade ein Vorteil der gR zu sehen, da dadurch den vielfältigen Bedürfnissen der einzelnen Unternehmen Rechnung getragen werden könne. Jegliche Einschränkung der Ent-

1 Eine gR in Form des Goal-Accounting erstellen z.Z.: Deutsche Shell AG, Bertelsmann AG, Migros-Gemeinschaft, Kölner Bank e.G., Cannstatter Volksbank. Vgl. dazu die Übersicht bei Hemmer, E. (1980), S. 26. Weitere Unternehmen planen, die Erstellung ihrer gR zukünftig am Konzept des Goal-Accounting auszurichten, so z.B. die Pieroth GmbH. Vgl. Huber, A. (1978), S. 280.

2 Vgl. Ziehm, F. (1974); derselbe (1978), S. 114-117.

3 Auch die Grundkonzepte selbst sind allerdings nicht völlig überschneidungsfrei abgrenzbar. Insbesondere gilt dies bzgl. der qualitativen Darstellungen, da im Rahmen der quantitativen Konzepte sehr häufig stichwortartige Erläuterungen, Ergänzungen usw. für notwendig erachtet werden. Teilweise sind jedoch auch die Grenzen zwischen den anderen Konzepten als fließend anzusehen. Vgl. z.B. den Vorschlag von Müller-Wenk, R. (1978), S. 35 ff. und 54 ff., im Rahmen von technischen Datenkonzepten eine sogenannte 'Totaleinwirkung' zu berechnen, die einem 'Sozialsaldo' in bezug auf das Beziehungsfeld 'Unternehmung - physische Umwelt' entsprechen würde.

scheidungsfreiheit bei der Auswahl zwischen den einzelnen Darstellungsformen bedeute dagegen ein Hemmnis für die Weiterentwicklung der gR(1). Diesem Argument ist entgegenzuhalten, daß es nicht das Ziel von Objektivierungsgrundsätzen ist, die gR in einer endgültigen Form 'festzuschreiben'. Vielmehr lassen sie Weiterentwicklungen durchaus zu, wobei diese allerdings an den Grundsätzen zu messen sind. Dies ist allerdings nur unter der Voraussetzung sinnvoll, daß die Grundsätze aus den Zielen der gR abgeleitet sind. Bevor solche Objektivierungsgrundsätze aufgezeigt werden, sollen jedoch zunächst die einzelnen Konzepte anhand ihrer wesentlichen Merkmale dargestellt werden.

422 Darstellung der Konzepte

422.1 Grundformen

422.11 Qualitative Darstellungsformen

Qualitative Darstellungen gehören zu den am weitesten verbreiteten Formen der gR. In der Regel handelt es sich dabei um Weiterentwicklungen der traditionellen, durch das Aktiengesetz allerdings nicht explizit verlangten, Sozialberichte im Rahmen der jährlichen Geschäftsberichte. Die Grenze zwischen der handelsrechtlichen und der gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung ist deshalb bei Verwendung dieser Konzepte als fließend anzusehen(2). Aus einer empirischen Untersuchung von Brockhoff zur 'externen gesellschaftsbezogenen Berichterstattung der deutschen Unternehmen' in den Geschäftsberichten ergibt sich, daß Art und Umfang der Berichterstattung hierbei sehr stark differieren(3). Eine der wenigen Gemeinsamkeiten besteht darin, daß das Schwergewicht der Berichterstattung auf der Darstellung von die Mitarbeiter betreffenden Maßnahmen liegt. Als branchenmäßige Besonderheit ist ferner die in der chemischen Industrie verbreitete Berichterstattung über Umweltschutzmaßnahmen zu nennen. Bzgl. der Unterscheidung der gesellschaftlichen Verflechtungen nach positiven und negativen

1 Vgl. Arbeitskreis 'Gesellschaftsbezogene Rechnungslegung' der GEFIU (1981), S. 178.

2 Vgl. Arbeitskreis 'Sozialbilanz-Praxis' (1978), S. 1141.

3 Vgl. hierzu und zum folgenden Brockhoff, K. (1975).

Effekten ergibt die Untersuchung, daß letztere in den Sozialberichten weitgehend vernachlässigt werden.

Neben der Funktion qualitativer Darstellungsformen als eigenständigem Konzept dienen sie auch häufig zur Ergänzung quantitativer Darstellungen. So dient der Sozialbericht als Element des vom Arbeitskreis 'Sozialbilanz-Praxis' vorgeschlagenen Konzeptes u.a. dazu, "die in der Sozialrechnung und Wertschöpfungsrechnung ausgewiesenen Geldgrößen verbal zu erläutern sowie Informationen über nicht quantifizierbare Aktivitäten im Unternehmen (Führung, Mitbestimmung etc.) zu geben"(1). Desweiteren sei auf die bereits erwähnten Funktionen verbaler Ausführungen im Rahmen überwiegend quantitativ orientierter Konzepte hingewiesen(2).

422.12 Quantitative Darstellungsformen

422.121 Gesamtkonzepte

422.121.1 Der Vorschlag von Abt(3)

Analog zur Gliederung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses in Bilanz, GuV-Rechnung und Geschäftsbericht besteht die gR nach dem Vorschlag von Abt aus einem 'social balance statement', einem 'social income statement' und einem erläuternden Teil ('notes'). Im 'social balance statement' werden 'soziale Vermögenswerte' den 'sozialen Verpflichtungen' bilanzmäßig gegenübergestellt. Als Residualgröße ergibt sich das 'soziale Eigenkapital'. In verkürzter Form kann der Bilanzteil wie folgt dargestellt werden:

1 Arbeitskreis 'Sozialbilanz-Praxis' (1978), S. 1141.

2 Vgl. die Ausführungen auf S. 49 bzgl. der Veröffentlichungspflicht der Betriebsratsstellungnahme zum erstellten Indikatorenkatalog in Frankreich sowie Fußnote 3 auf S. 85.

3 Vgl. Abt, C.C. (1972). Als deutsche Quelle vgl. z.B. Eichhorn, P. (1974), S. 47-52.

Soziales Vermögen	Soziale Verpflichtungen
Sozialer Wert - der Belegschaft - der Organisation - der Forschung	Soziale Verpflichtungen - der Belegschaft - der Organisation - gegenüber der Umwelt
Anteil der Steuerzahlungen der Organisation für beanspruchte öffentliche Dienste	Soziales Eigenkapital

Abb. 8: 'Social balance statement' nach Abt(1)

Das Gegenstück zur GuV-Rechnung stellt das 'social income statement' dar. Hierbei werden jeweils die Salden aus sozialen Nutzen und Kosten für die Bezugsgruppen Belegschaft, Anliegergemeinde, Allgemeinheit und Kunden gebildet. Hinweise zur Berechnungsart der Einzelwerte sind in den 'notes' enthalten. Hinsichtlich der Kriterien für die Auswahl der Positionen macht Abt dagegen keine Angaben.

422.121.2 Der Vorschlag von Linowes(2)

Im Gegensatz zu der von Abt vorgeschlagenen Konzeption besteht das 'Socio Economic Operating Statement' (SEOS) von Linowes nur aus einer Erfolgsrechnung. Auch stellt er explizit Kriterien für die Auswahl der zu erfassenden Positionen auf. Als soziale Nutzen kommen nach Linowes nur die gesellschaftsbezogenen Aktivitäten in Betracht, die freiwillig erfolgen, die also nicht durch Gesetze, Verordnungen usw. vorgeschrieben sind. Diesen Nutzen werden die durch Unterlassen oder Verschieben von gesellschaftsbezogenen Maßnahmen ersparten Kosten als soziale Kosten gegenübergestellt. Die Differenz ergibt wiederum den Sozialsaldo.

1 Verkürzte Form. Zur ausführlichen Fassung des 'social balance statement' und des 'social income statement' vgl. Anhang 1.

2 Vgl. Linowes, D.F. (1968); derselbe (1972). Als deutsche Quelle vgl. z.B. Eichhorn, P. (1974), S. 43-47.

Soziale Kosten	Soziale Nutzen
Ersparte Kosten durch Unterlassen oder Verschieben von Maßnahmen bzgl. - Mitarbeiter - Umwelt - Produkte	Kosten durch erfolgte Maßnahmen bzgl. - Mitarbeiter - Umwelt - Produkte
Nettonutzen als Sozialsaldo	Fehlbetrag als Sozialsaldo

Abb. 9: SEOS nach Linowes(1)

422.121.3 Der Vorschlag von Eichhorn(2)

Eichhorn weist in seinem Vorschlag im Gegensatz zu Abt und Linowes explizit auf die Möglichkeit hin, den Sozialsaldo als Residualgröße der gR mit dem Gewinn bzw. Verlust der erwerbswirtschaftlichen Erfolgsrechnung zusammenzufügen, woraus sich dann als monetäre Gesamtgröße ein Gesamtnettonutzen bzw. -schaden ergebe. Formal läßt sich diese Integration nach Eichhorn wie folgt darstellen:

Erträge +	-	Aufwendungen +	=	Gewinn bzw. Verlust +
soziale Nutzen	-	soziale Kosten	=	sozialer Nettonutzen bzw. sozialer Nettoschaden
Gesamtnutzen	-	Gesamtkosten	=	Gesamtnettonutzen-bzw. Gesamtnettoschaden

Abb. 10: Integration von gesellschaftsbezogener und erwerbswirtschaftlicher Rechnungslegung nach Eichhorn(3)

Ähnlich wie bei Abt ist auch die gR nach dem Vorschlag von Eichhorn in Anlehnung an die handelsrechtliche Rechnungslegung aufzubauen. "Es ist naheliegend, das gesellschaftsbezogene betriebliche Rechnungswesen entsprechend aufzubauen, und die sozialen Zeitraum- bzw. Stromgrößen in einer gesellschaftsbezogenen Erfolgsrechnung,

1 Zu einem konkreten Beispiel vgl. Anhang 2.

2 Vgl. Eichhorn, P. (1974), S. 81 ff.

3 Quelle: Ebenda, S. 81.

die sozialen Zeitpunkt- bzw. Bestandsgrößen in einer gesellschaftsbezogenen Bestandsrechnung zusammenzufassen"(1). Die beiden Rechnungsteile sind in Abb. 11 wiedergegeben.

Gesellschaftsbezogene Erfolgsrechnung	
Soziale Kosten	Soziale Nutzen
I. Beschaffungsrenten für 1. Arbeitsleistungen 2. Betriebsmittel 3. Werkstoffe 4. Kapital 5. Unternehmerleistungen 6. Vorleistungen II. Wert der negativen externen Effekte auf 1. Betriebsangehörige 2. Bevölkerung 3. Unternehmen 4. Öffentliche Haushalte III. Sozialer Nettonutzen als Saldo	I. Absatzrenten für 1. Produkt A 2. Produkt B 3. Produkt C 4. Produkt D II. Wert der positiven externen Effekte auf 1. Betriebsangehörige 2. Bevölkerung 3. Unternehmen 4. Öffentliche Haushalte III. Sozialer Nettoschaden als Saldo
Gesellschaftsbezogene Bestandsrechnung	
Soziales Vermögen	Soziale Schulden
I. Humanvermögen II. Gemeinvermögen in bezug auf 1. Betriebsangehörige 2. Bevölkerung 3. Unternehmen 4. Öffentliche Haushalte III. Soziale Nettoschulden als Saldo	I. Humanschulden II. Gemeinschulden in bezug auf 1. Betriebsangehörige 2. Bevölkerung 3. Unternehmen 4. Öffentliche Haushalte III. Soziales Nettovermögen als Saldo

Abb. 11: Gesellschaftsbezogene Erfolgs- und Bestandsrechnung nach Eichhorn(2)

1 Eichhorn, P. (1974), S. 93.

2 Quelle: Ebenda, S. 94 f.

Eine Besonderheit in dem Vorschlag von Eichhorn bildet dabei der Ansatz von Beschaffungs- und Absatzrenten in der Erfolgsrechnung. Er wird von Eichhorn wie folgt begründet: "Man kann grundsätzlich annehmen, daß die Umsätze einer Unternehmung ein Indiz für die Wertschätzung der Güter und Dienste durch die Käufer bilden. Da der jeweilige Wert der Leistungen für die Käufer gewöhnlich höher als die Umsatzerlöse sein dürfte, läßt sich die über die bezahlten Beträge hinausgehende zusätzliche Zahlungsbereitschaft der Kunden zur Erlangung der Leistungen (die Absatzrente) als sozialer Nutzen begreifen. ... Auf der anderen Seite sind auch die Geldbeträge (die Beschaffungsrente) in diese Rechnung aufzunehmen, die die Unternehmung über die Aufwendungen für einzelne Faktoren hinaus zu zahlen bereit wäre, bevor sie auf den Kauf des Produktionsfaktors vollständig verzichtet"(1).

422.122 Teilkonzepte

422.122.1 Eindimensionale Darstellungen

Bei den in Abb. 7 unter den eindimensionalen Darstellungen erfaßten Konzepten handelt es sich um die in der BRD gebräuchlichsten quantitativen Darstellungsformen(2). Dabei stellt die gesellschaftsbezogene Aufwandsrechnung das Konzept dar, das bereits bei dem ersten Versuch einer Praktizierung der gR in der BRD durch die STEAG Anwendung fand(3). Bei diesem Konzept handelt es sich um eine Umgliederung der Aufwandsseite der GuV-Rechnung nach gesellschaftlichen Beziehungsfeldern. So gliedert z.B. die STEAG ihre Aufwandsrechnung zunächst in ein inneres und ein äußeres Beziehungsfeld. Im inneren Beziehungsfeld werden die Aufwendungen für die Mitarbeiter, im äußeren Beziehungsfeld die Aufwendungen für Forschung und Entwicklung, für den Umweltschutz und für die Öffentlichkeit aufgelistet. Häufig erfolgt eine stichwortartige Ergänzung der Aufwandspositionen um die Art des vermuteten Nutzens für die Bezugsgruppen. Nur in Ausnahmefällen werden auch Angaben zu eventuellen negativen Effekten gemacht. Die Pieroeth-GmbH hat einen entsprechenden Versuch aufgrund der allgemeinen Kritik an der Art der Schadensdarstellung wieder fallen lassen (4).

1 Eichhorn, P. (1974), S. 85.

2 Vgl. dazu auch S. 84.

3 Zum Aufbauschema der Aufwandsrechnung am Beispiel der STEAG vgl. Anhang 3.

4 Vgl. Faltlhauser, K. (1978), S. 115 f.

Berechnungen zur Einkommensentstehung und -verwendung werden im allgemeinen in Form von Wertschöpfungsrechnungen durchgeführt. Die Wertschöpfung berechnet sich dabei als Differenz von Unternehmensleistung und Vorleistungen. Sie gibt somit den im Unternehmen geschaffenen Wertzuwachs an, der wiederum an die einzelnen Bezugsgruppen verteilt wird, soweit keine Rücklagen gebildet werden. Die weite Verbreitung von Wertschöpfungsrechnungen im Rahmen der gR wurde hauptsächlich durch eine Empfehlung des Arbeitskreises 'Das Unternehmen in der Gesellschaft' des Verbandes der Chemischen Industrie e.V. aus dem Jahre 1974 bewirkt(1). Das dort vorgeschlagene Schema für die Erstellung der Wertschöpfungsrechnung ist im Anhang 4 wiedergegeben.

422.122.2 Mehrdimensionale Darstellungen

Im Gegensatz zu den eindimensionalen Darstellungen finden die mehrdimensionalen Darstellungen in der BRD (noch) keine Anwendung. Bei der ersten Unterform dieser Darstellungen, den sogenannten Indikatorenkatalogen, handelt es sich um Zusammenstellungen von Kennziffern unterschiedlicher Dimensionen, die für Zwecke der gR bisher hauptsächlich für die Bezugsgruppe 'Mitarbeiter' entwickelt wurden. Die wichtigsten Beispiele für derartige Kataloge finden sich im Erlaß zum französischen 'Gesetz bezüglich der Sozialbilanz des Unternehmens' vom Juli 1977 und im Entwurf des DGB zur Erstellung der gR(2). Anzuführen ist weiterhin der vom Arbeitskreis 'Das Unternehmen in der Gesellschaft' vorgeschlagene Katalog, der jedoch wegen seiner starken Ausrichtung an Werten aus dem Rechnungswesen eine Zwischenstellung zwischen 'gesellschaftsbezogenen Aufwandsrechnungen' und Indikatorenkatalogen einnimmt(3).

1 Vgl. Arbeitskreis 'Das Unternehmen in der Gesellschaft' im Betriebswirtschaftlichen Ausschuß des Verbandes der Chemischen Industrie e.V. (1975), S. 161-166.

2 Zur näheren Kennzeichnung dieser Beispiele vgl. Anhang 5 und 6.

3 Vgl. Arbeitskreis 'Das Unternehmen in der Gesellschaft' im Betriebswirtschaftlichen Ausschuß des Verbandes der Chemischen Industrie e.V. (1975), S. 166-173. Zum Aufbau des Katalogs vgl. Anhang 7.

Die technischen Datenkonzepte beziehen sich im Gegensatz dazu auf die physischen Umweltbelastungen durch Unternehmensaktivitäten. Sie sehen vor, daß Unternehmen regelmäßig technische Angaben über die Umweltinanspruchnahme nach Art, Umfang und Ort bekanntgeben und daß die Ist-Werte erwünschten und/oder zulässigen Sollwerten gegenübergestellt werden"(1). Das Grundschema eines technischen Datenkonzeptes könnte z.B. wie folgt aussehen:

Wirkungs- weise und Ausprägung Schadstoff	Wirkungs- weise	Meßwert (Ist)	Meßwert (Soll)	Ober-/ Unter- schrei- tung	Ab- wässer- belastung	Luftbe- lastung	Sonstige Belastung
Schadstoff 1							
Schadstoff 2							
.							
.							
Schadstoff n							

Abb. 12: Grundschema eines technischen Datenkonzeptes(2)

422.2 Erweiterungen im Hinblick auf eine zielorientierte Gestaltung der gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung

422.21 Goal-Accounting

Mit dem Konzept des Goal-Accounting wird angestrebt, den gesellschaftlichen Erfolg der Unternehmenstätigkeit anhand vorgegebener gesellschaftsbezogener Ziele zu messen. Der erste praktische Versuch hierzu wurde für das Geschäftsjahr 1974 durch die Deutsche Shell AG unternommen. Sie integrierte ihre gR in den Geschäftsbericht und veröffentlichte folgende gleichrangige Unternehmensziele:

1 Budäus, D. (1977), S. 192 f.

2 Quelle: Ebenda, S. 193. Zur Möglichkeit einer operationalen Ausgestaltung des Grundschemas vgl. Müller-Wenk, R. (1978), zu einem praktischen Anwendungsbeispiel insbesondere S. 54-68.

- "- Erwirtschaftung einer angemessenen Rendite
- marktgerechte Versorgung der Verbraucher
- Berücksichtigung der Interessen unserer Mitarbeiter
- Beachtung der Belange des Gemeinwohls
- Entwicklung neuer Anwendungsverfahren und Produkte"(1).

Das letzte Ziel wurde allerdings ab dem Jahr 1978 gestrichen, da es nur einen Mittelcharakter im Hinblick auf die vier übrigen Unternehmensziele habe(2). Den Zielen werden in den Geschäftsberichten jeweils aus der GuV entnommene Aufwandspositionen zugerechnet, die letztlich - nach einzelnen Bezugsfeldern geordnet(3)- in der sogenannten Leistungsrechnung zusammengefaßt werden. Das von der Shell AG praktizierte Konzept der gR entspricht somit - abgesehen von der Erweiterung durch die Angabe der zugrunde gelegten Ziele - hinsichtlich seines Hauptteiles einer gesellschaftsbezogenen Aufwandsrechnung(4).

422.22 Der Vorschlag von Ziehm(5)

Nach dem Vorschlag von Ziehm sollte die gR aus einer 'Sozialbilanz' und einer 'Leistungsrechnung zur Sozialbilanz' bestehen. Unter 'Sozialbilanz' versteht Ziehm eine Gegenüberstellung von Verpflichtungen des Unternehmens gegenüber der Gesellschaft und ergriffenen Maßnahmen zu jeder auf der Passivseite ausgewiesenen Verpflichtung. Die 'Sozialbilanz' weist dabei folgende Grobgliederung auf:

1 Geschäftsbericht/Sozialbilanz der Deutschen Shell AG 1974, S. 17.

2 Vgl. Geschäftsbericht/Sozialbilanz der Deutschen Shell AG 1978, S. 10.

3 Es handelt sich hierbei um die Bezugsfelder: Mitarbeiter, Gemeinwohl, Substanzerhaltung und Sicherung der Arbeitsplätze, Kapitalgeber, Lieferanten.

4 Vgl. zum Aufbau der Leistungsrechnung im einzelnen Anhang 8. Daneben finden sich in den Geschäftsberichten verbale Erläuterungen und Ergänzungen. Auch die übrigen praktizierten Ansätze des Goal-Accounting greifen einzelne der oben beschriebenen Grundkonzepte auf. So besteht die gR der Migros-Gemeinschaft aus einem mit quantitativen Daten angereicherten Sozialbericht und einer Wertschöpfungsrechnung. Zur genaueren Kennzeichnung und Analyse vgl. Schaeffer, K. (1979), S. 557-559.

5 Vgl. Ziehm, F. (1974), ; derselbe (1978).

Sozialbilanz	
Passiva	Aktiva
Verpflichtungen gegenüber der Gesellschaft aus	Aktivitäten zugunsten der Gesellschaft
1. Umweltbelastungen durch Produktion und Produkte	1. Maßnahmen zur Verringerung der Umweltbelastung
2. Verantwortung für die Belegschaft	2. Katalog der Leistungen für die Belegschaft
3. Inanspruchnahme staatlicher Förderung	3. Leistungen für den Staat und für die Gemeinde
4. Sonstige Ansprüche der Öffentlichkeit	4. Sonstige Leistungen

Abb. 13: Gliederungsschema der 'Sozialbilanz' nach Ziehm(1)

Die einzelnen Positionen der Aktiv- und der Passivseite sind dabei nach Ziehm häufig nur verbal faßbar. In diesen Fällen sind die Sachverhalte der Passivseite zumindest problematisiert darzustellen. Den Aktivposten sind die angefallenen Aufwendungen zuzuordnen und in der 'Leistungsrechnung zur Sozialbilanz' zusammenzufassen. Diese Leistungsrechnung stellt eine Umgruppierung der GuV-Rechnung dar.

Die Zuordnung des Vorschlags von Ziehm unter die Ansätze zur zielorientierten Gestaltung der gR wird deshalb vorgenommen, weil Ziehm der Passivseite der 'Sozialbilanz' - also der Vergleichsbasis für die zur Erfüllung von Verpflichtungen ergriffenen Maßnahmen - ein besonderes Gewicht beimißt. "Die einseitige Ermittlung der 'Aktiva' der Sozialbilanz ist .. für Unternehmensführung und Öffentlichkeit nur von sehr begrenztem Erkenntniswert. Wenn die Sozialbilanz die gesellschaftliche Verantwortung des Managements reflektieren soll, dann muß zuallererst die Passivseite der Sozialbilanz festgestellt werden, nämlich die aus der Existenz des Unternehmens und seiner wirtschaftlichen Betätigung resultierenden sozialen Verpflichtungen, für die das Management die Verantwortung zu übernehmen hat"(2).

1 Quelle: Ziehm, F. (1978), S. 116. Zur ausführlichen Form vgl. Anhang 9.

2 Derselbe (1974), S. 1490.

423 Objektivierungsgrundsätze bzgl. der Konzeptwahl

423.1 Übersicht über die Grundsätze

Zur Beurteilung der Konzepte im Hinblick auf ihre Eignung als Darstellungsform der gR soll ihre Vereinbarkeit mit drei Grundsätzen geprüft werden,

1. dem Grundsatz der Anspruchsgerechtigkeit,
2. dem Grundsatz der Vollständigkeit,
3. dem Grundsatz der zieladäquaten Darstellung.

Zu 1.:

Ein Konzept sei dann als anspruchsgerecht zu bezeichnen, wenn es geeignet ist, tatsächlich das abzubilden, was es abzubilden vorgibt, m.a.W. wenn keine Diskrepanz zwischen dem Leistungspotential des Konzeptes und seinem implizierten Anspruch besteht. Dieser Grundsatz ist analog dem - bzgl. der traditionellen Rechnungslegung geltenden - Grundsatz der Richtigkeit als Ersatzkriterium für das Wahrheitspostulat aufzufassen(1). Die Notwendigkeit des aufgestellten Grundsatzes ist aus den Zielen der gR abzuleiten. Falls nämlich durch die gR konzeptbedingt Informationen vermittelt werden, die aufgrund ihrer mangelnden Validität zu Fehlschlüssen verleiten, so ist darin eine Täuschung der Informationsempfänger in einem Umfang zu sehen, der das entsprechende Konzept als ungeeignet im Hinblick auf die Informationsfunktion erscheinen läßt(2). Die Entscheidungsvorbereitung würde in diesem Fall durch die gR nicht verbessert, sondern vielmehr auf einer falschen Grundlage aufgebaut.

Zu 2.:

Die Beachtung des Grundsatzes der Vollständigkeit wurde bereits bzgl. der Auswahl der relevanten Beziehungen gefordert(3). Dort wurden allerdings lediglich Aussagen darüber getroffen, nach wel-

1 Zur Ableitung des Grundsatzes der Richtigkeit vgl. Leffson, U. (1980), S. 174 -183, insbesondere S. 181.

2 Vgl. dazu auch den Grundsatz der 'Fairness' als Gegenstück zum Richtigkeitsgrundsatz in den USA. Vgl. ebenda, S. 177 und die dort angegebene Literatur.

3 Vgl. Kapitel 41.

chen Maßstäben die Datenermittlung zu erfolgen habe. Bei der traditionellen Rechnungslegung sind diese - nach Maßgabe des Vollständigkeitsgrundsatzes ausgewählten - Sachverhalte entsprechend den Regeln der doppelten Buchführung in den Jahresabschluß einzustellen. Im Rahmen der gR ist dagegen noch gesondert darüber zu entscheiden, nach welchem Prinzip die aufzunehmenden Sachverhalte in die gR eingefügt werden sollen. Gesucht ist also das die Vollständigkeit gewährleistende Konzept der gR.

Zu 3.:

Der dritte Grundsatz betrifft die Problematik, wie die erfaßten Sachverhalte ihrem Charakter entsprechend abzubilden sind. Diese Frage ist konkret erst im Rahmen der Ausgestaltung der gR zu beantworten. Da die einzelnen Konzepte der gR jedoch in der Regel nur bestimmte Darstellungsformen zulassen, muß hierüber schon bei der Auswahl des Konzeptes eine grundlegende Entscheidung getroffen werden. Maßstab für die Darstellungsform sollte dabei - entsprechend dem Primärziel bei der externen Verwendung der gR - die jeweilige Art der Zielbeeinflussung durch die aufgenommenen Sachverhalte sein.

Die Stellung der drei genannten Grundsätze im Gesamtsystem der gR ist in Abb. 14 verdeutlicht:

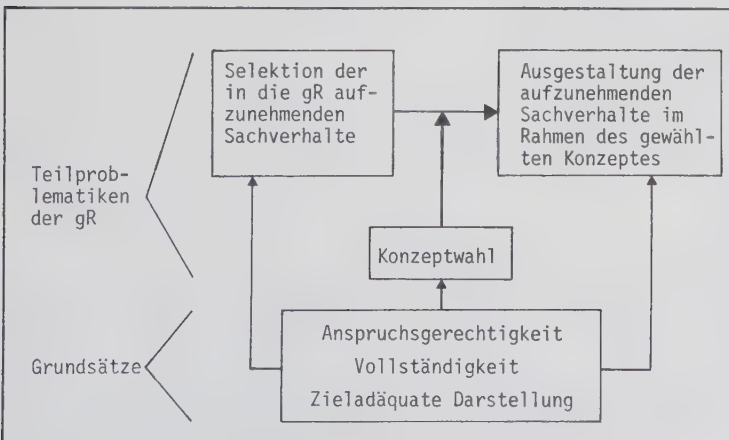


Abb. 14: Bei der Konzeptwahl zu beachtende Grundsätze und ihre Stellung im Gesamtsystem der gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung

Die Problematik der Konzeptwahl im Rahmen der gR ist als eine Zwischenstufe der Sachverhaltsauswahl und -ausgestaltung anzusehen¹⁾. Aus dieser Einordnung der Konzeptproblematik ergibt sich auch die Stellung der dabei zu beachtenden Grundsätze. Während die Anspruchsgerechtigkeit der Konzepte isoliert zu betrachten ist, ergeben sich bzgl. der anderen Grundsätze Beziehungen zu dem vor- und dem nachgelagerten Teil. Der Grundsatz der Vollständigkeit auf der einen Seite soll gewährleisten, daß die Konzeptwahl den in Kapitel 41 entwickelten Vorstellungen Rechnung trägt. Auf der anderen Seite muß bereits bei der Wahl des Konzeptes geprüft werden, ob es eine zieladäquate Darstellung ermöglicht, wie sie in Kapitel 43 im Anschluß daran näher zu spezifizieren ist.

423.2 Grundsatz der Anspruchsgerechtigkeit

423.21 Anspruchsniveaus der Konzeptgruppen und Selektion der Problemfälle

Die Anspruchsniveaus der für die Erstellung der gR im einzelnen vorgeschlagenen Konzepte sind jeweils unterschiedlich hoch angesetzt. Zusammenfassend können sie wie folgt umschrieben werden:

Konzeptgruppe	Anspruch der Konzeptgruppe
- Qualitative Darstellungsformen	- Überwiegend verbale Ausführungen über gesellschaftliche Verflechtungen unterschiedlicher Art.
- Gesamtkonzepte	- Ermittlung eines monetären Sozialsaldo als Ausdruck aller positiven und negativen gesellschaftsbezogenen Auswirkungen der Unternehmenstätigkeit.
- Teilkonzepte	- Darstellung ausgewählter Teilbereiche der Unternehmenstätigkeit mit gesellschaftlichem Bezug in quantifizierter Form.
- Ansätze zur zielorientierten Gestaltung der gR	- Herstellung der Beziehung zwischen gesellschaftsbezogenen Aktivitäten der Unternehmung und gesellschaftlichen Zielen.

Tab. 3: Anspruchsniveaus der für die gesellschaftsbezogene Rechnungslegung vorgeschlagenen Konzepte

¹ Vgl. dazu die Ausführungen unter Gliederungspunkt 33, insbesondere Abb. 2, S. 52.

Bei der Überprüfung, ob die Konzepte diesen Ansprüchen jeweils genügen, ist zwischen verschiedenen zeitlichen Aspekten zu unterscheiden. Die Anspruchsgerechtigkeit kann dabei so verstanden werden, daß

- die Konzepte in ihrer gegenwärtig praktizierten Form ihrem Anspruch gerecht werden (kurzfristiger Aspekt) oder
- daß sie erst unter Berücksichtigung von Entwicklungsmöglichkeiten voraussichtlich dazu in der Lage sein werden (langfristiger Aspekt).

Da sich die gR selbst noch im Entwicklungsstadium befindet und insbesondere, um vielversprechende, zur Zeit allerdings noch nicht ausreichend erforschte Ansätze nicht von vornherein auszuschließen, soll hier der zweiten Möglichkeit gefolgt werden. Bei dieser Betrachtungsweise können die qualitativen Darstellungen und die Teilkonzepte als anspruchsgerecht gelten. Sie verstehen sich ausdrücklich als Teillösungen, deren konkrete Ausgestaltung neuen Erkenntnissen jeweils angepaßt werden kann. Ob diese Teillösungen den Zielen der gR jeweils entsprechen, ist an dieser Stelle noch nicht zu entscheiden, da es sich bei der Überprüfung auf die Anspruchsgerechtigkeit des Konzeptes - wie oben aufgezeigt(1) - zunächst um eine isolierte Betrachtungsweise handelt. Im Verhältnis zu diesen Konzepten, die dem aufgestellten Grundsatz infolge der konzeptionsbedingten Unverbindlichkeit ihres Anspruchsniveaus faktisch definitionsgemäß genügen, sind die Gesamtkonzepte und die Ansätze zur zielorientierten Gestaltung der gR als die problematischeren Fälle anzusehen. Die Realisierbarkeit ihres jeweiligen Anspruchs wird im folgenden im einzelnen geprüft.

423.22 Anspruchsgerechtigkeit der Gesamtkonzepte

Nach weitaus überwiegender Meinung ist die Ermittlung eines Sozialaldos, wie er mit den Gesamtkonzepten angestrebt wird, nur unter erheblichen theoretischen Bedenken möglich(2). Beispielhaft seien dazu die Voraussetzungen diskutiert, die nach von Wysocki

1 Vgl. S. 98.

2 Da die Problematik der Gesamtkonzepte in der Literatur eingehend diskutiert wird, soll hier eine weitgehende Beschränkung auf die Darlegung der wichtigsten Argumente im Überblick erfolgen. Zu weiteren Argumenten sei auf die im folgenden angegebene Literatur verwiesen.

zum Zwecke der Sozialsaldo-Ermittlung zu erfüllen wären(1). Danach müßten

- der Kreis der durch Unternehmensaktivitäten direkt und indirekt betroffenen Personen vollständig erfaßt werden,
- die individuellen Nutzen und/oder Nutzenentgänge kardinal gemessen werden und
- die Einzelnutzen und Nutzenentgänge mittels eines Bewertungssystems zu einer Gesamtgröße aggregiert werden.

Charakteristisch für die Argumentation von Wysocki ist die Überlegung, daß die Darstellung der Sachverhalte in den Gesamtkonzepten nach Maßgabe des Grades der Betroffenheit von Individuen erfolgen müßte. Es erscheint allerdings zweifelhaft, ob der Anspruch der Gesamtkonzepte durch diese Prämisse nicht 'überinterpretiert' wird. Zwar soll der ermittelte Sozialsaldo Ausdruck aller positiven und negativen gesellschaftsbezogenen Auswirkungen der Unternehmenstätigkeit sein. Die sich hieraus ergebenden Schwierigkeiten bestehen nach von Wysocki darin, daß "keineswegs feststeht, wie weit die Auswirkungen der Unternehmenstätigkeit erfaßt werden sollen: Sollen nur die direkten Wirkungen auf die unmittelbar Betroffenen oder auch indirekte Wirkungen zweiten, dritten oder vierten Grades erfaßt werden?"(2) Seinen weiteren Ausführungen nach ist eine Lösung dieses Problems ohne Erarbeitung von Konventionen nicht möglich. Hinsichtlich dieser Schlußfolgerung ist von Wysocki zwar zuzustimmen, es handelt sich dabei jedoch nicht um ein spezifisches Problem der Gesamtkonzepte. Konventionen werden z.B. auch für den Bereich der traditionellen Rechnungslegung als unerläßlich angesehen(3). Als typisches Beispiel sei hierzu das handelsrechtliche Aktivierungsverbot für einen originären Geschäftswert genannt(4). Seine Ermittlungsproblematik wäre ähnlich hoch einzustufen wie die der Ermittlung individueller Einzelnutzen und Nutzenentgänge im Rahmen der Gesamtkonzepte(5).

1 Vgl. von Wysocki, K. (1976), S. 172.

2 Ebenda, S. 173. Als mittelbare Folgewirkung nennt von Wysocki die Auswirkungen der Arbeitszufriedenheit eines Arbeitnehmers auf dessen Familie.

3 Für die gR allgemein befürwortet von Wysocki selbst die Bildung von Konventionen. Vgl. von Wysocki, K. (1976), S. 180.

4 Vgl. § 153 Abs. 5 Satz 1 AktG.

5 Zur Ermittlungsproblematik des originären Geschäftswertes vgl. z.B. Jonasch, F. (1974) und die dort angegebene Literatur.

Konventionen sind als sinnvoll anzusehen, wenn sie sich durch den Rechnungslegungszweck begründen lassen. Hinsichtlich des theoretisch nicht lösbaren Problems der überschneidungsfreien Abgrenzung gesellschaftlicher Verflechtungen wurde oben vorgeschlagen, die Aufnahme von Sachverhalten in die gR nach Maßgabe des bestehenden Informationsbedarfs zu entscheiden(1). Da dieses Kriterium aus dem Primärziel bei der externen Verwendung der gR abgeleitet wurde, könnte es auch die Grundlage für die Entwicklung sinnvoller Konventionen im Bereich der Gesamtkonzepte bilden. Der Sozialsaldo wäre dann als Ausdruck aller, nach Maßgabe dieser Konventionen erfaßten, Verflechtungen anzusehen. Dadurch würde die Notwendigkeit der individuellen Erfassung und Messung der Auswirkungen auf der Ebene der Betroffenen entfallen.

Abgesehen von diesen Einschränkungen in bezug auf die Erhebung der Ausgangsdaten ist von Wysocki jedoch hinsichtlich seiner weiteren Argumentation, insbesondere in bezug auf die Aggregationsproblematik, zuzustimmen. Zur Aggregation bzw. Saldierung bedürfte es eines Bewertungssystems, dessen Aufgaben darin beständen:

- " - Transformation der kardinal gemessenen Individualnutzen in Geldeinheiten (Verrechnungsfunktion der Bewertung);
- Abwägung der kardinal gemessenen Individualnutzen untereinander der (Lenkungsfunktion der Bewertung)"(2).

Die Problematik eines solchen Bewertungssystems beruht darauf, daß die in der gR abzubildenden Sachverhalte qualitativ unterschiedlicher Natur sind und kein theoretisch zwingendes, objektives Kriterium dafür vorliegt, wie diese unterschiedlichen Sachverhalte - z.B. der Grad der Luftverschmutzung und der Arbeitszufriedenheit der Mitarbeiter - gegeneinander abzuwägen sind(3).

1 Vgl. Gliederungspunkt 414.

2 von Wysocki, K. (1976), S. 174.

3 Stellvertretend für die - insbesondere aus dieser Problematik resultierende - überwiegend ablehnende Haltung gegenüber den Gesamtkonzepten in der Literatur seien zwei typische Aussagen wiedergegeben. Nach Ansicht von Budäus, D. (1976), S. 235 "tauschen/ die bisher vorliegenden Ansätze .. eine nicht vorhande zahlenmäßige Exaktheit und einen nach dem heutigen Erkenntnisstand nicht zu verwirklichenden Aufbau im Sinne der doppelten Buchführung vor." Sie seien daher als zu anspruchsvoll bzw. irreführend anzusehen. Bzgl. der amerikanischen Ansätze sei auf die massive Kritik von Bauer, R.A./Fenn, D.H. (1973), S. 43 hingewiesen: "We feel that the attempt to reduce social performance to dollar terms is perverse. While monetary measures are of great utility in many contexts, this utility is, finally, limited; we feel there is likely to be fatal error in

Zwar wäre die Lösung auch dieses Problems grundsätzlich über Konventionen möglich, die aber kaum aus dem Rechnungslegungszweck zu begründen wären. So würde eine Aggregation eher zu einem Informationsverlust als einem -gewinn führen, da die der Bewertung zugrundeliegenden Unsicherheiten verschleiert und gegenläufige Veränderungen ggf. verdeckt würden(1). Eine disaggregierte Darstellungsweise kann zudem gerade als Vorteil angesehen werden, da durch sie explizit auf ein pluralistisches Zielsystem, wie es der Konzeption der gR zugrunde liegt, bezug genommen werden kann(2). Es sei in diesem Zusammenhang auf die diesbezüglichen Mängel der traditionellen Rechnungslegung hingewiesen, die im Rahmen der gR gerade vermieden werden sollten(3). Da es nach dem heutigen Erkenntnisstand als nicht möglich erscheint, die Aggregationsproblematik theoretisch befriedigend zu lösen, und eine Aggregation für die externe Verwendung der gR zudem nicht erstrebenswert erscheint, sollen die Versuche der Ermittlung eines Sozialaldos im folgenden vernachlässigt werden.

423.23 Anspruchsgerechtigkeit der Ansätze zur zielorientierten Gestaltung der gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung

Voraussetzung dafür, daß die zielorientierte Berichterstattung ihrem Anspruch gerecht wird, ist die Lösung folgender - teilweise interdependenter - Probleme(4):

1. Es muß gewährleistet sein, daß die der Berichterstattung zugrundegelegten Ziele den Zielvorstellungen der Bezugsgruppen entsprechen.
2. Die Ziele müssen operational formuliert werden, um ihrer Funktion als Kontrollgrundlage genügen zu können.
3. Die Zuordnung der gesellschaftsbezogenen Aktivitäten zu den vorgegebenen Zielen muß anhand objektiver Maßstäbe erfolgen.

1 Vgl. auch Ulrich, H. (1970), S. 164; Kirsch, G. (1974), S. 64 ff.; von Wysocki, K. (1975), S. 213; Leipert, Ch. (1978), S. 76.

2 Vgl. auch Bombach, G. (1973), S. 48 f.; Leipert, Ch. (1978), S. 77.

3 Vgl. Gliederungspunkt 221.2.

4 Vgl. ähnlich Budäus, D. (1977), S. 196-199.

Zu 1.:

In allen bisher praktizierten Ansätzen des Goal-Accounting wurden die der gR zugrundegelegten Ziele durch Führungskräfte des jeweiligen Unternehmens ausgewählt. Hierzu wurde z.B. bei der Deutschen Shell AG eine Task Force auf Bereichsleitererebene gegründet, die vom Vorstandsvorsitzenden geleitet wird(1). Eine Ableitung der Berichtsgegenstände aus dem Informationsbedarf der Zielgruppen, wie sie in Kapitel 41 gefordert wurde, wird derzeit im Rahmen des Goal-Accounting nicht verwirklicht. Ansatzpunkte für eine stärkere Bedarfsorientierung ergeben sich jedoch teilweise aus der Literatur zur Problematik des Goal-Accounting. So schlagen Dierkes und Kopmann die Errichtung einer 'Social Forecasting- oder Social Intelligence-Funktion' im Bereich der Unternehmensplanung vor, deren Aufgabe es sei, gesellschaftliche Trends festzustellen und der Unternehmensleitung dadurch Basisinformationen für die Auswahl gesellschaftlicher Ziele zu vermitteln(2). Die Endauswahl der übernommenen Ziele wird dadurch jedoch noch nicht intersubjektiv nachprüfbar. So müßte nach Budäus dem Problem der Prioritätenfestlegung bei konkurrierenden Zielen stärkere Beachtung geschenkt werden(3).

In stärkerem Maße bedarfsorientiert ausgerichtet als die praktizierten Ansätze des Goal-Accounting ist der Vorschlag von Ziehm. Seiner Ansicht nach sind auf der Passivseite der 'Sozialbilanz' die Ansprüche der Öffentlichkeit als Verpflichtungen für das Unternehmen auszuweisen, unabhängig davon, ob sie vom Management akzeptiert werden oder nicht(4). Allerdings fehlt bei Ziehm ein Hinweis darauf, welcher Instanz es obliegen soll, die Verpflichtungen festzustellen und mit Hilfe welcher Informationsgewinnungsmethoden dies geschehen könnte.

Zusammenfassend ist festzuhalten, daß die bisher vorgelegten Ansätze des Goal-Accounting die o.a. erste Voraussetzung noch nicht befriedigend erfüllen, daß jedoch Ansätze zur Verbesserung vorhan-

1 Vgl. Haarlaender, G. (1978), S. 297.

2 Vgl. Dierkes, M./Kopmann, U. (1974), S. 312.

3 Vgl. Budäus, D. (1977), S. 197.

4 Vgl. Ziehm, F. (1978), S. 115.

den sind. Bzgl. der Schwierigkeiten bei der Ermittlung der Ziele der Koalitionsteilnehmer sei auf die Ausführungen unter 414.3 verwiesen. Die dort aufgezeigten Probleme sind jedoch - zumindest bis zu einem befriedigenden Grad - als langfristig lösbar anzusehen. Dabei hängen die Qualität und die zeitliche Erreichbarkeit der Lösung auch von den Besonderheiten des jeweiligen Unternehmens ab. So ist eine Lösung um so eher zu erzielen, je weniger Bezugsgruppen eine Unternehmung hat und je homogener diese zusammengesetzt sind. Einen Einfluß darauf haben u.a. das Produktionsprogramm (hinsichtlich der Zusammensetzung der Bezugsgruppe 'Output-Abnehmer'), das Fertigungsverfahren und der Standort (hinsichtlich des Grades und der Art der Umweltbelastung) sowie die Rechtsform des Unternehmens. Bzgl. des letzten Punktes ist es auffallend, daß die Mehrzahl der Unternehmen, die bislang ihre gR in Form des Goal-Accounting erstellen, genossenschaftlich organisiert ist(1). Der Grund hierfür könnte darin bestehen, daß der Zielbildungsprozeß bei Unternehmen dieser Rechtsform vereinfacht werden kann, indem die Ziele bzgl. der Bezugsgruppe 'Genossen' aus dem genossenschaftlichen Förderungsauftrag abgeleitet werden(2).

Zu 2.:

Auch an einer operationalen Formulierung der Ziele mangelt es den bisher praktizierten Ansätzen des Goal-Accounting noch weitgehend. Die der gR der Deutschen Shell AG zugrundegelegten Ziele sind bereits bei der Darstellung des Goal-Accounting genannt worden(3). In ihrer Allgemeinheit treffen sie auf fast jedes Unternehmen zu. So werden z.B. für Versicherungsunternehmen sehr ähnliche Ziele vorgeschlagen, nämlich:

- " - Bedarfsgerechte Versorgung der Kunden (sowie der geschädigten Dritten),
- Stärkung des Unternehmens unter Berücksichtigung der Interessen der Anteilseigner,
- Berücksichtigung der Interessen der Mitarbeiter und der frei- und nebenberuflichen Vermittler,

1 Es handelt sich hierbei um die Migros-Gemeinschaft, die Kölner Bank und die Cannstatter Volksbank. Vgl. dazu Fußnote 1 auf S. 85.

2 Vgl. Hemmer, E. (1980), S. 29.

3 Vgl. S. 93 f.

- Berücksichtigung der gesellschaftlichen Interessen"(1).

Derartig allgemein formulierte Ziele eignen sich nicht als Kontrollgrundlage. Eine Operationalisierung dürfte aber langfristig möglich sein. Bei den entsprechenden Versuchen könnte man sich auf die Erfahrungen bei der Operationalisierung erwerbswirtschaftlicher Ziele im Rahmen der Unternehmensplanung und insbesondere bei der Zielbildung im Rahmen des Management-by-Objectives stützen. Auch Budäus sieht die Ursache für die bisherige Unverbindlichkeit der Zielformulierungen nicht primär darin, daß eine Operationalisierung nicht möglich sei, sondern vielmehr darin, daß "eine konkrete Formulierung gesellschaftsbezogener Ziele als Kontrollgrundlage .. nicht von vornherein im Interesse der Unternehmensleitung liegen /dürfte/, da in diesem Fall der Zielerreichungsgrad nicht oder nur innerhalb einer geringen Bandbreite nach 'eigenem Ermessen' interpretiert werden kann. Dagegen sind bei allgemein formulierten Zielen die einzelnen Maßnahmen und deren Ergebnisse innerhalb einer relativ weiten Bandbreite als erfolgswirksam auslegbar"(2).

Ansätze zur Operationalisierung finden sich zur Zeit in dem Vorschlag von Ziehm und vereinzelt in den neueren Ansätzen des Goal-Accounting. Anstelle des Ziels 'Beachtung der Belange des Allgemeinwohls' in der gR der Deutschen Shell AG differenziert Ziehm zunächst nach Verpflichtungen aufgrund der Umweltbelastung durch die Produktion und nach gesellschaftlichen Problemen, in die das Unternehmen verwickelt ist. Eine weitere Aufspaltung erfolgt bzgl. der Umweltbelastung z.B. nach Luft- und Wasserverschmutzung, Müll- und Lärmerzeugung usw., bzgl. der gesellschaftlichen Probleme z.B. nach Strukturkrisen der Branche, Wettbewerbsverhalten, Mitbestimmungsproblemen usw.(3). Ziehm fordert, die einzelnen Positionen - soweit möglich - zu quantifizieren, ansonsten problematisiert darzustellen(4). Bzgl. der Umweltbelastung würde sich dabei eine Verknüpfung des Vorschlags von Ziehm mit den techni-

1 Schmidt, R. (1977), S. 915.

2 Budäus, D. (1977), S. 197.

3 Vgl. dazu Anhang 9.

4 Vgl. Ziehm, F. (1978), S. 115.

schen Datenkonzepten anbieten. Eine stärkere Aufgliederung der Ziele wird z.B. auch in der gR der Kölner Bank vorgenommen(1). Auch "stellt die Bank, soweit sie dies für vertretbar hält, jeweils eine /quantifizierte, A.d.V./ Zielvorgabe voran"(2). Die Kriterien dafür, wann eine Quantifizierung 'vertretbar' ist, werden jedoch nicht offengelegt.

Zu 3.:

Auch die dritte Forderung wird bisher noch nicht befriedigend erfüllt. Die grundlegenden Ursachen hierfür sind erstens in der mangelnden Operationalität der Zielvorgaben, zweitens in der Darstellungsform der den Zielen zugeordneten gesellschaftsbezogenen Aktivitäten zu sehen(3). Aus der mangelnden Operationalisierung der Ziele - insbesondere hinsichtlich des Zielinhaltes - erwächst die Möglichkeit, die Zuordnung von Aktivitäten mehr oder weniger willkürlich vorzunehmen, da fast jede Anstrengung des Unternehmens eines der weitgefaßten Unternehmensziele direkt oder indirekt fördern kann und die Bestimmung von 'kritischen Werten' hinsichtlich des Grades der Zielförderung angesichts der Heterogenität der Aktivitäten und der Ungewißheit ihrer späteren Auswirkungen kaum möglich erscheint. Die Erfüllung der dritten Voraussetzung ist deshalb einerseits von der Erfüllung der zweiten Voraussetzung abhängig. Andererseits sind dazu Verbesserungen hinsichtlich der Informationsvermittlung über die Zielerreichungsgrade notwendig. Wie schon oben erwähnt, erfolgt die konkrete Ausgestaltung des Goal-Accounting in der Praxis unter Zuhilfenahme der Grundkonzepte, vor allem der Aufwandsrechnungen(4). Zwar können diese Konzepte - isoliert betrachtet - als anspruchsgerecht bezeichnet werden(5). Dies gilt jedoch nicht mehr uneingeschränkt bei ihrer Verwendung im Rahmen des anspruchsvolleren Goal-Accounting, da der jeweils getätigte Aufwand noch keine eindeutige Aussage darüber zuläßt, inwieweit ein Ziel tatsächlich erreicht wurde(6). Auch die dritte Voraussetzung ist daher beim derzeitigen Entwick-

1 Vgl. Kölner Bank von 1867 e.G., Geschäftsbericht 1978, S. 14.

2 Schaeffer, K. (1979), S. 561.

3 Vgl. auch Budäus, D. (1977), S. 197-199.

4 Vgl. S. 85 und 94.

5 Vgl. S. 99.

6 Vgl. dazu im einzelnen die Ausführungen unter Gliederungspunkt 423.4.

lungsstand noch nicht erfüllt. Zu diesem Ergebnis kommt u.a. auch Budäus, der - in bezug auf die bei der Deutschen Shell AG praktizierte Form der gR - kritisiert: "Die Zielbezogenheit als wesentliches Element eines 'Goal-Accounting and Reporting' ist im Geschäftsbericht und in der Sozialbilanz der Deutschen Shell AG - sieht man von den Überschriften einmal ab - faktisch nicht gegeben. Die Leistungsrechnung liefert keine Informationen über Ziele oder Zielerreichung. ... Bei dem hier dargelegten Beispiel drängt sich die Vermutung auf, daß einzelne Unternehmensbereiche als 'Ziele' formuliert wurden, um ihnen 'zieladäquate' Aufwandspositionen der GuV zuordnen zu können. Von daher wäre der Zielkatalog auch beliebig zu erweitern, ohne an den bisherigen Entscheidungskriterien und Steuerungsmechanismen etwas ändern zu müssen. Je nach gesellschaftspolitischer Diskussion ließen sich die Aufwandspositionen jeweils aktuellen Forderungen und Vorstellungen zuordnen"(1).

Als erste Ansatzpunkte, einen stärkeren Zielbezug bei der Ausgestaltung des Goal-Accounting zu erlangen, sind die Versuche anzusehen, die Bezugsgruppen in den Erstellungsprozeß der gR einzubeziehen, indem ihre Ansichten über den Grad der jeweiligen Zielerreichung ermittelt werden. Verwiesen sei hierzu insbesondere auf die bei der Darstellung der generellen Objektivierungsmöglichkeiten aufgezeigten Ansätze(2). Unter anderem durch derartige Darstellungsformen könnte die Aussagefähigkeit des Goal-Accounting langfristig verbessert werden, da dadurch Vergleichsmaßstäbe für die Beurteilung der Erfolgswirksamkeit der getätigten Aufwendungen geschaffen würden.

Zusammenfassend ist festzuhalten, daß die zielorientierte Berichterstattung ihrem Anspruch derzeit noch nicht gerecht wird, daß dies aber unter längerfristigen Gesichtspunkten möglich erscheint. Zumindest dürfte - im Gegensatz zu dem nicht zu verwirklichenden Anspruch der Gesamtkonzepte - ein befriedigendes Anspruchsniveau erreichbar sein.

1 Budäus, D. (1977), S. 198.

2 Vgl. S. 47 f.

423.3 Grundsatz der Vollständigkeit

Eine gR wird entsprechend den Ausführungen unter 41 dem Grundsatz der Vollständigkeit dann gerecht, wenn sie alle Informationen enthält, die dem bestehenden, als legitim anzusehenden Informationsbedarf entsprechen. Ein Informationsbedarf kann dabei generell bzgl. des Grades der Erreichung der Zielvorstellungen der Koalitionsteilnehmer unterstellt werden. Die einzigen Konzepte, die geeignet sind, diesem Grundsatz gerecht zu werden, sind die Ansätze zur zielorientierten Gestaltung der gR. Ihr Charakteristikum gegenüber den übrigen Konzepten ist definitionsgemäß gerade der Versuch, eine Beziehung zwischen den dargestellten Sachverhalten und den bestehenden Zielvorstellungen zu schaffen. Da diese Ansätze jedoch bzgl. der Darstellung der Sachverhalte einer Integration der Grundkonzepte bedürfen, sind diese Grundkonzepte wiederum dahingehend zu untersuchen, inwieweit sie geeignet erscheinen, ihre Funktion zur Sachverhaltsdarstellung dem Vollständigkeitsgrundsatz entsprechend zu erfüllen. Bzgl. der bei der Frage der Selektion der aufzunehmenden Sachverhalte erörterten Probleme unterscheiden sich die Grundkonzepte vor allem danach, ob und in welcher Weise sie in der Lage sind, neben positiven auch negative gesellschaftliche Auswirkungen der Unternehmenstätigkeit zu erfassen. Es soll daher im folgenden geprüft werden, welche der Grundkonzepte als geeignete Lösungsansätze zur Aufnahme 'sozialer Kosten' anzusehen sind.

Bzgl. der in der BRD praktizierten Konzepte werden negative Auswirkungen allenfalls im Rahmen qualitativer Darstellungen erfaßt¹). Es handelt sich dabei zwar nur um die Darlegung von Einzelaspekten, die jedoch schrittweise erweitert werden könnte. Die Problematik dieser Vorgehensweise ist insbesondere darin zu sehen, daß eine zeitliche und überbetriebliche Vergleichbarkeit durch rein qualitative Darstellungen erschwert wird. Eine Beschränkung auf diesen Bereich erscheint daher nicht sinnvoll. Die praktizierten quantitativen Darstellungsformen stehen einer Aufnahme 'sozialer Kosten' grundsätzlich konzeptbedingt entgegen. So sind die Wertschöpfungsrechnung und die ihr verwandten Konzepte darauf

¹ Zu einigen Praxisbeispielen vgl. o.V. (1980), S. 44.

angelegt, positive Auswirkungen in Form finanzieller Anreize zusammenzustellen. Die Aufwandsrechnungen erfassen die zum Zwecke gesellschaftsbezogener Leistungen getätigten Aufwendungen. Als negative Auswirkungen könnten bzgl. dieser Konzepte allenfalls Verringerungen der jeweiligen Größen im Zeitablauf interpretiert werden.

Angesichts dieser bisher mangelhaften Erfassungsmöglichkeiten negativer gesellschaftlicher Auswirkungen in den derzeit praktizierten Ansätzen der gR erscheint es notwendig, andere Elemente in die gR einzuführen. Als grundlegende Problematik einer konzeptionellen Erfassung 'sozialer Kosten' kann dabei die Schwierigkeit angesehen werden, daß es in der Regel keinen absoluten und objektiven Standpunkt gibt, von dem aus beurteilt werden kann, ob die jeweilige Ausprägung eines Sachverhaltes einer 'Kostenkategorie', bzgl. derer ein Informationsbedarf besteht, zuzurechnen ist oder nicht. Vielmehr ist die Grenze zwischen 'sozialem Nutzen' und 'sozialen Kosten' häufig fließend. Als Beispiel hierzu seien die Immissionswerte einer Unternehmung genannt, die in der betrachteten Periode durch technische Verbesserungen wesentlich gesenkt worden seien. Vom jeweiligen Standpunkt des Betrachters her könnten entweder die Verbesserungen als 'sozialer Nutzen' oder die verbleibenden Immissionen als 'soziale Kosten' angesehen und in die gR eingestellt werden.

Da eine Berücksichtigung aller individuellen Standpunkte bei der Sachverhaltszuordnung als illusorisch gelten kann, würde die Zuordnung grundsätzlich dem Ermessen der jeweiligen Ersteller der gR obliegen, was vermutlich zu einer starken Orientierung an deren Sekundärzielen führen würde. Es ist daher erforderlich, die bestehenden Ermessensspielräume einzuschränken. Dies erscheint nur dadurch möglich, daß im Wege einer Übereinkunft kritische Werte festgelegt werden, die als Vergleichszustände für die Zuordnungsentscheidung fungieren und die den Adressaten der gR jeweils bekannt sein müßten¹.

¹ Zu möglichen Vergleichszuständen vgl. von Wysocki, K. (1976), S. 178, der diese allerdings für den Einsatz in 'modifizierten Gesamtkonzepten' ablehnt.

Als Konzepte, die derartige Vergleichszustände implizieren, sind zunächst die Ansätze zur zielorientierten Berichterstattung (als 'Oberkonzepte' zur Gewährleistung der Vollständigkeit) selbst anzusehen. Negative gesellschaftliche Auswirkungen liegen nach den Ansätzen des Goal-Accounting im Fall einer Zielunterschreitung vor, nach dem Vorschlag von Ziehm in dem Maße, wie es nicht gelingt, die gesellschaftlichen Verpflichtungen zu kompensieren. Hinsichtlich der eigentlichen Sachverhaltsauswahl ist jedoch wiederum ein Rückgriff auf die Grundkonzepte erforderlich. Auf kritischen Werten aufgebaut sind dabei die mehrdimensionalen Darstellungsformen. Ausschlaggebend für die Erfassung eines Sachverhaltes ist jeweils, ob durch ihn eine der vorgegebenen Kennziffern berührt wird. Es ist somit nicht erforderlich, bereits bei der Erstellung der gR eine Unterscheidung nach 'sozialem Nutzen' und 'sozialen Kosten' zu treffen. Durch die disaggregierte Darstellungsform wird den Adressaten der gR jedoch eine jeweils individuelle Interpretation ermöglicht(1). Als Entscheidungshilfe könnte z.B. im Fall der technischen Datenkonzepte ein Vergleich der ausgewiesenen Istwerte mit festgelegten Normen erfolgen(2). Die mehrdimensionalen Darstellungen sind allerdings nur unter der Voraussetzung geeignet, dem Vollständigkeitsgrundsatz Rechnung zu tragen, daß es gelingt, die aufzunehmenden Kennziffern auf den Informationsbedarf der Koalitionsteilnehmer, wie er sich aus dem unter 414 aufgezeigten Prozeß ergibt, abzustimmen.

Als Nachteil der mehrdimensionalen Darstellungen könnte es sich erweisen, daß ein einmal erstellter Kennziffernkatalog relativ unflexibel ist. Im Falle neuer Entwicklungen müßte jeweils erst eine neue Kennziffer festgelegt werden, um den entsprechenden Sachverhalt in der gR berücksichtigen zu können. Aus diesem Grunde empfiehlt sich eine Ergänzung der mehrdimensionalen Darstellungen um die - zwar subjektive Einflüsse nicht ausschließenden, aber flexibleren - qualitativen Darstellungsformen. Insofern deckt sich die Funktion der qualitativen Darstellungen teilweise mit der des vom Arbeitskreis 'Sozialbilanz-Praxis' geforderten Sozial-

1 Vgl. dazu auch Vogelpoth, N. (1980), S. 185.

2 Vgl. Abb. 12 auf S. 93.

berichtes. Unter anderem soll dort eine Berichterstattung über jeweils besonders aktuelle Bereiche erfolgen. Ein Bestandteil sollten z.B. Ausführungen über die Bewältigung neuer gesetzlicher Vorschriften sein(1).

423.4 Grundsatz der zieladäquaten Darstellung

Im Anschluß an die Selektion der aufzunehmenden Sachverhalte ist eine Entscheidung darüber zu treffen, wie diese Sachverhalte in der gR abzubilden sind. Während diesbezügliche Einzelfragen - z.B. die Höhe der jeweiligen Wertansätze - erst im Rahmen der Ausgestaltung der gR zu klären sind, wird die Art des Abbildungsmaßstabs bereits durch die Wahl des Konzeptes festgelegt. Der jeweilige Abbildungsmaßstab kann als eines der charakteristischen Merkmale der Konzepte gelten, so daß seine Änderung gleichzeitig den Übergang auf ein anderes Konzept bedeuten würde. Analog zur traditionellen Rechnungslegung werden auch für Zwecke der gR in der Mehrzahl der Konzepte monetäre Maßstäbe vorgeschlagen. In Tab. 4 ist für diese Konzepte zusammengestellt, woraus sich die jeweiligen Wertansätze ableiten und welche beispielhaften Ansätze in der gR vorgenommen werden(2).

Diesen auf monetären Maßstäben basierenden Konzepten stehen neben qualitativen Darstellungsformen die mehrdimensionalen Konzepte gegenüber. Während die technischen Datenkonzepte ausschließlich nicht-monetäre Maßstäbe verwenden, enthalten die Indikatorenkataloge teilweise nicht-monetäre, teilweise jedoch auch monetäre Maßstäbe. Letztere finden in den wichtigsten der vorliegenden Kataloge, nämlich den Ausführungsbestimmungen zur französischen

1 Vgl. Arbeitskreis 'Sozialbilanz-Praxis' (1978), S. 1142.

2 Vgl. Tab. 4 auf S. 112. In die Tabelle wurden auch die Gesamtkonzepte aufgenommen. Die Übernahme dieser Konzeptkategorie in die gR wurde zwar unter dem Grundsatz der Anspruchsgerechtigkeit grundsätzlich abgelehnt. Sie enthalten jedoch in Teilbereichen ähnliche Wertansätze wie die in der Tabelle erfaßten Teilkonzepte (Aufwendungen, Kosten) und sind unter diesem Aspekt mit ihnen vergleichbar. Diese Aussage gilt allerdings bzgl. des Vorschlages von Abt nur in sehr eingeschränktem Maße, da dieser im wesentlichen mit selbstkonstruierten Berechnungsmethoden und subjektiven Schätzgrößen operiert, die nur teilweise auf dem Rechnungswesen aufbauen. Die Aufnahme des Vorschlages von Abt erfolgt daher hauptsächlich aus Vollständigkeitsgründen.

Konzepte, die die gesellschaftlichen Verflechtungen mittels eines monetären Maßstabes darstellen	Ableitung der Wertansätze	Beispielhafte Verdeutlichung von Wertansätzen
<u>1. Gesamtkonzepte</u> - Vorschlag von Abt	Selbstkonstruierte Berechnungsmethoden und subjektive Schätzgrößen	1. Beanspruchte Leistungen der Gemeinde: Gemeindebudget für die Finanzierung der Leistungen abzgl. des Anteils für die von der Unternehmung nicht beanspruchten Leistungsarten, multipliziert mit dem Anteil der Betriebsangehörigen an der Gesamtbevölkerung, wobei eine anteilsgemäße Beanspruchung vorausgesetzt wird. 2. Schätzung des Unternehmensanteils an der Wasserverunreinigung durch papiererzeugende Unternehmen als Vorlieferer der betrachteten Unternehmung in Höhe von \$ 35,- pro verbrauchter Tonne Papier (1).
- Vorschlag von Linowes	Entstandene Kosten und Schätzung der Opportunitätskosten für unterbliebene Maßnahmen	1. Entstandene Kosten für die Installation eines Immissionskontrollgerätes als sozialer Nutzen. 2. Entfallende Kosten infolge der unterlassenen Wiederaufforstung eines Abbaugeländes als soziale Kosten (2).
- Vorschlag von Eichhorn	Aufwandsgrößen, Erfassung monetärer Nachteile sowie Theorie der Absatz- und Beschaffungsrenten	1. Fortbildungsaufwendungen als sozialer Nutzen. 2. Einkommensverringerung von Unfallgeschädigten als soziale Kosten infolge eines Betriebsunfalls. 3. Differenz zwischen Zahlungsbereitschaft der Käufer eines Produktes und den erzielten Erlösen als Absatzrente (3).
<u>2. Eindimensionale Teilkonzepte</u> - Gesellschaftsbez. Aufwandsrechnungen	Ansätze aus der GuV-Rechnung	Aufwendungen für den Einbau eines Staubfilters zum Zwecke einer Verbesserung im Bezugsfeld 'Unternehmen-Umwelt'.
- Berechnungen zur Einkommensentstehung und -verwendung	Ansätze aus der GuV-Rechnung	Steueraufwand als Anteil des Staates an der Wertschöpfung.

Tab. 4: Monetäre Wertansätze im Rahmen der gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung

1 Vgl. Anhang 1 sowie zum zweiten Beispiel Faltlhauser, K. (1978), S.70.

2 Vgl. Anhang 2.

3 Vgl. Eichhorn, P. (1974), S.85 f.

'bilan social' und dem DBG-Forderungskatalog schwerpunktmäßig bei der Darstellung der Einkommenssituation der Arbeitnehmer Verwendung. Der überwiegenden Anzahl von Indikatoren liegen jedoch andere Vergleichsmaßstäbe zugrunde, so z.B. zur Beurteilung der Betriebsunfälle im wesentlichen die Anzahl der Unfälle, der jeweilige Schweregrad und im französischen Beispiel auch die Aufteilung nach Verursachungsgründen(1,2).

Es ist nun zu prüfen, welche grundsätzliche Darstellungsform am besten geeignet ist, die Auswirkungen der Unternehmenstätigkeit auf den Grad der Zielerreichung der Koalitionsteilnehmer darzustellen. Grundlage der Beurteilung soll dabei die Art der jeweiligen Ziele sein, wobei generell zwischen finanziellen und nicht-finanziellen Zielvorstellungen zu unterscheiden ist. Für diese grundlegenden Zielarten ist demnach der jeweils adäquate Maßstab zu suchen.

Hinsichtlich der finanziellen Zielvorstellungen stellt dabei offensichtlich eine monetäre Darstellungsform die sinnvollste Möglichkeit dar. Die monetären Leistungen an die einzelnen Bezugsgruppen lassen sich objektiv aus dem betrieblichen Rechnungswesen ermitteln. Durch einen Vergleich des auf eine Gruppe entfallenden Anteils im Vergleich zu denen anderer Gruppen und zu Vorjahreswerten lassen sich die finanziellen Anreize adäquat abbilden. Speziell auf diesen Zweck ausgerichtet sind die Berechnungen zur Einkommensentstehung und -verwendung, die in der Regel in Form einer Wertschöpfungsrechnung konzipiert werden. Sie sollten daher unter diesem Gesichtspunkt als Elemente zur Darstellung der finanziellen Zielerreichungsgrade Eingang in die gR finden.

Die übrigen in Tab. 4 angesprochenen Konzepte versuchen, auch nicht-finanzielle Ziele mit Hilfe monetärer Maßstäbe zu messen.

1 Zum französischen Konzept vgl. Anhang 5 und dort zu den genannten Beispielen im Annex B das Kapitel II (Arbeitsentgelte und Zusatzaufwendungen) sowie die Kennzifferngruppen 31 und 32 in Kapitel III (Gesundheits- und Sicherheitsbedingungen). Zum DGB-Forderungskatalog vgl. Anhang 6 und zu den entsprechenden Beispielen Kapitel 2 sowie Kennzifferngruppe 4.3 .

2 Zum Vergleich sei auf die Darstellungsart des Unfallgeschehens mittels monetärer Wertansätze verwiesen. Vgl. dazu den Vorschlag von Eichhorn in Tab. 4.

Die Wertansätze ergeben sich dabei entweder durch Schätzungen oder durch Übernahme der Kosten- oder Aufwandspositionen des betrieblichen Rechnungswesens. Ziel ist bei den Gesamtkonzepten die Ermittlung eines monetären Sozialsaldos, bei den Aufwandsrechnungen die Darstellung gesellschaftsbezogener Aktivitäten anhand der zum Zwecke der Zielerreichung getätigten Aufwendungen. Versuche zur Errechnung eines Sozialsaldos waren bereits unter dem Gesichtspunkt der 'Anspruchsgerechtigkeit' aus der Betrachtung auszuschließen. Dagegen konnten die Versuche, gesellschaftliche Verflechtungen mittels der getätigten Aufwendungen zu messen, grundsätzlich als anspruchsgerecht gelten. Sie sind allerdings unter dem Gesichtspunkt der 'zieladäquaten Darstellung' als problematisch anzusehen.

Die gesellschaftsbezogenen Aufwandsrechnungen würden die Auswirkungen der Unternehmensaktivitäten auf die nicht-finanziellen Ziele der Koalitionsteilnehmer dann adäquat darstellen, wenn von der Höhe der Aufwendungen ein Schluß auf eine entsprechende Änderung des Zielerreichungsgrades möglich wäre(1). Dies ist jedoch nicht der Fall. Zum einen ist es möglich, daß die finanziellen Mittel unrationell eingesetzt wurden. Es ist daher nicht auszuschließen, daß trotz einer geringeren Aufwandshöhe in einer Vergleichsunternehmung ein höherer gesellschaftlicher Nutzen erzielt wurde als in der jeweils betrachteten Unternehmung.

Zum anderen hängt auch bei gleicherweise rationellem Einsatz der Mittel in unterschiedlichen Unternehmen die Höhe der für eine Verbesserung erforderlichen Aufwendungen von der jeweiligen Ausgangslage ab. Je geringer z.B. der bisherige Immissionswert ist, desto geringere Aufwendungen sind auch für den Umweltschutz erforderlich(2). Die Darstellung gesellschaftsbezogener Maßnahmen allein anhand der getätigten Aufwendungen reicht daher zumindest nicht aus, eine zwischenbetriebliche Vergleichbarkeit hinsichtlich des Grades der Erreichung nicht-finanzieller Ziele zu erzeugen(3).

1 Dies gilt analog für entsprechende Teilbereiche der Gesamtkonzepte, wenn man von den Prämissen der Sozialsaldo-Bildung abstrahiert. Vgl. dazu auch Fußnote 2 auf S. 111.

2 Vgl. auch van den Bergh, R. (1976), S. 26.

3 Zur weitergehenden Kritik an den Aufwandsrechnungen vgl. Fischer-Winkelmann, W.F. (1980), S. 104-121.

Im Gegensatz zu der Abbildung gesellschaftlicher Verflechtungen anhand monetärer Maßstäbe entfällt bei den qualitativen Darstellungen der Zwang zur Beschränkung auf eine Dimension, die - wie oben aufgezeigt - zu Fehlinterpretationen führen kann. Mit Hilfe qualitativer Darstellungen ist es grundsätzlich möglich, auf nicht-finanzielle Ziele ihrem jeweiligen Charakter entsprechend bezug zu nehmen. So könnte z.B. die Arbeitssicherheitssituation durch eine Stellungnahme des Sicherheitsbeauftragten dargelegt werden. Nachteile qualitativer Darstellungen sind jedoch darin zu sehen, daß sie subjektive Wertungen nicht ausschließen, angesichts der Fülle der zu vermittelnden Informationen nur schwer eine Übersichtlichkeit gewahrt werden kann und dadurch die Vergleichbarkeit erschwert wird.

Diese Nachteile entfallen dagegen bei der konzentrierten Darstellungsform der mehrdimensionalen Konzepte. Insbesondere die Vergleichbarkeit wird durch die Publizierung quantitativer Daten ermöglicht. Als Vorteile gegenüber der monetären Sachverhaltsdarstellung ergeben sich - teilweise analog den qualitativen Darstellungen - im wesentlichen(1):

- Die Beschränkung auf einen eindimensionalen Maßstab, der dem Charakter des darzustellenden Sachverhalts ggf. nicht in ausreichendem Maße Rechnung trägt, entfällt. Die Messung kann jeweils auf der Stufe ansetzen, wo sie am sinnvollsten erscheint. Es bleibt also ein größerer Freiheitsspielraum erhalten.
- Es ist möglich, mit Hilfe von Kennziffern verschiedene Teilaspekte des darzustellenden Sachverhaltes in die Betrachtung einzubeziehen, wodurch eine größere Transparenz gewahrt wird als durch die Angabe nur einer Wertgröße.
- Die mehrdimensionale Darstellungsweise erscheint insbesondere geeignet, dem der gR zugrundeliegenden pluralistischen Zielsystem Rechnung zu tragen. Dazu ist es allerdings notwendig, die

1 Zur positiven Würdigung mehrdimensionaler Darstellungen für Zwecke der gR vgl. auch von Wysocki, K (1976), S. 179; Brauchlin, E. (1977), S. 432; Picot, A. (1978), S. 69 f.

im Rahmen der mehrdimensionalen Darstellungen angewendeten Erhebungs- und Meßverfahren auf dieses Zielsystem auszurichten(1).

Als Nachteil der mehrdimensionalen Konzepte könnte gewertet werden, daß durch sie eine Fülle von Daten unterschiedlicher Dimension übermittelt wird, deren Würdigung aber dem jeweiligen Adressaten der gR überlassen wird. Dagegen ist jedoch einzuwenden, daß eine solche Auswertungsart empfangener Informationen gerade der Vorgehensweise bei der Ermittlung des individuellen Anreizbeitrags-Gleichgewichtes in der Anreiz-Beitrags-Theorie entspricht(2). In Abhängigkeit von der Ausprägung der einzelnen Kennziffern - ggf. im Vergleich zu anderen Unternehmen - und seiner persönlichen Werthaltung kann der Informationsempfänger jeweils selbst entscheiden, welche Bedeutung er dem einzelnen Sachverhalt beimessen will. Die gR hat also nur eine entscheidungsvorbereitende Funktion.

Die Eignung der mehrdimensionalen Darstellungsformen zur Erfüllung dieser Funktion wird vom Arbeitskreis 'Gesellschaftsbezogene Rechnungslegung' allerdings bestritten. "Bereits jetzt ist absehbar, daß jegliche Festlegung quantitativer Maßstäbe im Sinne einer Normierung, die - möglicherweise sogar von außen vorgegeben - die Leistungswilligkeit von Unternehmen in verschiedensten gesellschaftlichen Bereichen vergleichbar und beurteilbar machen soll, äußerst problematisch ist. Besonders die in Teilbereichen vorangetriebene Entwicklung von Kennziffern und Sozialindikatoren birgt erhebliche Gefahren in sich. Solche Kennziffern fordern zu Quervergleichen auf, die bereits bei betriebswirtschaftlichen Sachverhalten äußerst schwierig sind; derartige Vergleiche in gesellschaftspolitischen Bereichen sind auf Grund ihrer vielfach qualitativen Natur um so problematischer und verleiten zu Fehlschlüssen"(3). Daß der Arbeitskreis sich der Verwendungsmöglichkeit der gR zu Vergleichszwecken entgegenstellt und er insbesondere

1 Inwieweit dies in den derzeit praktizierten Ansätzen der Fall ist, ist umstritten. Zur Analyse des französischen Indikatorenkatalogs vgl. z.B. Dederra, E. (1980). Bzgl. des Aspektes der Anspruchsgerechtigkeit sei jedoch darauf verwiesen, daß diese sich hier unter Berücksichtigung von Entwicklungsmöglichkeiten versteht. Vgl. dazu S. 99.

2 Vgl. dazu auch S. 25.

3 Arbeitskreis 'Gesellschaftsbezogene Rechnungslegung' der GEFIU (1981), S. 178 f.

jegliche von außen vorgegebene Normierung ablehnt, muß als Indiz dafür gewertet werden, daß er die Funktion der gR allein in der Erfüllung der unter 234.1 aufgezeigten Sekundärziele sieht. Auf die Problematik dieser Betrachtungsweise wurde unter 235 hingewiesen.

Es erscheint daher vielmehr eine der Auffassung des Arbeitskreises entgegengesetzte Vorgehensweise erforderlich. Ausgehend von den Primärzielen der gR ist durch ihre Konzipierung der Notwendigkeit einer Vergleichbarkeit und Beurteilbarkeit Rechnung zu tragen. Bzgl. der nicht-finanziellen Ziele der Koalitionsteilnehmer bieten dazu gerade die mehrdimensionalen Darstellungsformen die besten Ansatzpunkte. Im Rahmen ihrer Ausgestaltung ist dafür Sorge zu tragen, daß sie ihre diesbezügliche Funktion möglichst gut erfüllen und daß so die vom Arbeitskreis befürchteten Fehlschlüsse vermieden werden. In den Fällen, in denen eine Darstellung in Form von quantitativen Kennziffern sich als nicht geeignet erweist, sollte allerdings der weniger komprimierten Form qualitativer Darstellungen der Vorzug gegeben werden. Ergänzende qualitative Darstellungen sind auch zur Erläuterung der quantitativen Daten als sinnvoll anzusehen. Dies gilt sowohl in bezug auf den mehrdimensionalen Darstellungsteil als auch hinsichtlich der Berechnungen der Einkommensentstehung und -verwendung zur Darstellung der finanziellen Zielerreichungsgrade.

424 Zwischenergebnis und daraus resultierende weitere Anforderungen

Die unter 422 in ihren Grundzügen dargestellten Konzepte zur Erstellung der gR wurden unter 423 auf ihre Vereinbarkeit mit den drei - für die Konzeptwahl als ausschlaggebend erachteten - Rechnungslegungsgrundsätzen 'Anspruchsgerechtigkeit', 'Vollständigkeit' und 'zieladäquate Darstellung' überprüft. Das Ergebnis dieser Prüfung ist in Abb. 15 im Überblick dargestellt¹⁾. Danach sind die Gesamtkonzepte bereits unter dem Gesichtspunkt der Anspruchsgerechtigkeit aus dem Auswahlprozeß auszuschneiden. Die übrigen Konzepte können als anspruchsgerecht angesehen werden.

¹ Vgl. Abb. 15 auf S. 118.

K o n z e p t e	G r u n d s ä t z e		
	Anspruchsgerechtigkeit	Vollständigkeit	Zieladäquate Bewertung
1. Qualitative Darstellungsformen	+	bedingt	+
2. Quantitative Darstellungsformen			
21. Gesamtkonzepte			
22. Teilkonzepte			
221. Eindimensionale Darstellungen	-		
2211. Gesellschaftsbezogene Aufwandsrechnungen		Prüfung entfällt	
2212. Berechnungen zur Einkommensentstehung und Verwendungsrechnung	+	Isoliert nicht auf Vollständigkeit hin konzipiert	-
222. Mehrdimensionale Darstellungen	+	wie 2211.	+
3. Ansätze zur zielorientierten Gestaltung der GR	bedingt	bedingt	entsprechend Ausgestaltung

Abb. 15: Ergebnis der Überprüfung der Konzepte im Hinblick auf die relevanten Rechnungslegungsgrundsätze

Dies gilt bzgl. der Ansätze zur zielorientierten Gestaltung der gR allerdings nur unter der Voraussetzung, daß es langfristig gelingt, die drei unter 423.23 aufgezeigten Anforderungen zu erfüllen. Da diese Ansätze jedoch als einzige uneingeschränkt geeignet wären, dem Vollständigkeitsgrundsatz Rechnung zu tragen, sollte die weitere Entwicklung der gR auf eine weitere Annäherung an diese Konzepte hin erfolgen. Eine konkrete Aussage bzgl. der Erreichbarkeit der zieladäquaten Darstellung durch diese Berichterstattungsform kann nicht getroffen werden, da diese Eignung davon abhängt, welche der übrigen Konzepte jeweils integriert werden. Im Hinblick auf die Grundsätze der 'Vollständigkeit' und der 'zieladäquaten Darstellung' werden für die Integration vorgeschlagen:

die Konzepte	zur Darstellung
- Berechnungen zur Einkommensentstehung und -verwendung (Monetäre Darstellungen)	der finanziellen Zielaspekte
- Mehrdimensionale Darstellungen	der nicht-finanziellen Zielaspekte(1)
- Qualitative Darstellungen	hilfsweise beider Arten von Zielaspekten, insbesondere zur Erläuterung der quantitativen Angaben

In den folgenden Kapiteln werden für den monetären und den mehrdimensionalen Darstellungsteil Objektivierungsvorschläge entwickelt. Hinsichtlich des qualitativen Darstellungsteils wird darauf verzichtet, da

- die Notwendigkeit der Erläuterung quantitativer Angaben sich bereits aus den Überlegungen zur zweckentsprechenden Ausgestaltung der ersten beiden Teilelemente ergibt,

1 Es wurde bereits erwähnt, daß auch die vorliegenden mehrdimensionalen Darstellungsformen teilweise Informationen über finanzielle Verflechtungen enthalten. Vgl. S. 112 und 114. Diese beschränken sich jedoch auf die Bezugsgruppe 'Mitarbeiter', während die Berechnungen zur Einkommensentstehung und -verwendung alle unter diesem Aspekt relevanten Bezugsgruppen erfassen. Eine Verknüpfung beider Teilelemente durch die Bildung von Kennziffern auch für den Bereich finanzieller Zielerreichungsgrade erscheint jedoch durchaus sinnvoll.

- die Funktion des qualitativen Darstellungsteils, eine Berücksichtigung von Informationen auch in den Fällen zu gewährleisten, in denen eine Quantifizierung nicht möglich oder nicht zweckgerecht erscheint, in starkem Maße von dem jeweiligen Entwicklungsstand der quantitativen Darstellungsteile abhängt und
- bzgl. der verbalen Erläuterung betriebsindividueller Besonderheiten keine allgemeingültigen Aussagen möglich sind.

Bevor auf die Teilelemente der gR im einzelnen eingegangen wird, erscheint es jedoch notwendig, die Konsequenzen aufzuzeigen, die sich aufgrund des bisher aufgestellten Rahmenkonzeptes ergeben.

Für die Ersteller der gR ergäbe sich bei Anwendung des Rahmenkonzeptes zunächst das Problem, daß dem Aspekt der Datenbeschaffung ein stärkeres Gewicht beizumessen wäre. Insbesondere würde die Aufnahme des mehrdimensionalen Darstellungsteils eine stärkere Loslösung der gesellschaftsbezogenen von der traditionellen Rechnungslegung bewirken. Aus diesem Grund wären vor allem in organisatorischer Hinsicht Vorkehrungen zu treffen, die gewährleisten, daß die benötigten Datenkategorien zur Erstellung der gR bereitgestellt würden. Ein weiteres Problem ergibt sich durch die Notwendigkeit, die Art der Informationsvermittlung den Zielgruppen anzupassen. Von verschiedenen Autoren wird explizit das Postulat der 'Verständlichkeit' als bei der Erstellung der gR zu berücksichtigendem Rechnungslegungsgrundsatz aufgestellt⁽¹⁾. "Entscheidend wichtig ist .., die Sprache und das Niveau solcher gesellschaftspolitischen Darlegungen wesentlich herunterzusetzen, sie in den Mitarbeiterzeitungen in verständlicher Form zu veröffentlichen"⁽²⁾. Das Problem der verständlichen Informationsvermittlung ist im Rahmen der gR von besonderer Bedeutung, da sie sich stärker als die traditionelle Rechnungslegung an einen sehr heterogenen Adressatenkreis wendet, der sich insbesondere durch eine unterschiedliche betriebswirtschaftliche Vorbildung auszeichnet. Das oben vorgeschlagene Rahmenkonzept ist nun - z.B. im Vergleich

1 Vgl. z.B. Oeckl, A. (1980), S. 5 f. Zu einer entsprechenden Forderung im 'Corporate Report' vgl. Springer, G.G. (1976), S. 31.

2 Ebenda, S. 6.

zu den bisher weit verbreiteten, überwiegend qualitativen Darstellungsformen - als relativ anspruchsvoll anzusehen. Es erscheint jedoch auch nicht zweckentsprechend, die Erstellung der gR von vornherein an den Informationsempfängern auszurichten, für die geringe Vorkenntnisse unterstellt werden. Vielmehr könnte die Heterogenität der Bezugsgruppen in der Weise berücksichtigt werden, daß zunächst ein umfassendes Konzept nach Maßgabe der aufgestellten Rechnungslegungsgrundsätze erstellt wird, welches dann auszugsweise den einzelnen Bezugsgruppen übermittelt wird. Als Richtschnur für die Auswahl der zu vermittelnden Informationen könnten dabei die nach Maßgabe des oben dargestellten Prozesses zur Ermittlung des Informationsbedarfs festgestellten, nach Gruppen aufgegliederten, Informationskategorien dienen(1). Dabei müßte sichergestellt werden, daß keine willkürlichen Informationsverringeringen erfolgten, die unter Umständen zu einer Fehleinschätzung der in der gR behandelten Sachverhalte durch die Bezugsgruppen führen könnten.

Die Überprüfung, ob die aufgezeigten Aufgaben im Einzelfall zufriedenstellend gelöst wurden, könnte einem Wirtschaftsprüfer übertragen werden. Es ergäben sich hierbei der Prüfung der traditionellen Rechnungslegung verwandte Aufgabenstellungen. Die Prüfung der Organisation der Datenbeschaffung kann als der Prüfung des internen Kontrollsystems verwandter Prozeß angesehen werden (2). Die Prüfung, ob durch die ausschnittsweise Veröffentlichung jeweils noch eine richtige Einschätzung der Sachverhalte durch die Bezugsgruppen möglich ist, ähnelt dem Zweck der aktienrechtlichen Pflichtprüfung, dafür zu sorgen, daß der Jahresabschluß einen möglichst sicheren Einblick in die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft gibt(3).

1 Vgl. Kapitel 414. Die Vorgehensweise würde zwar dem Grundsatz der 'ungeteilten Information' widersprechen. Vgl. dazu Pougin, E. (1976), S. 108. Sie könnte aber durch die Ergebnisse des Prozesses zur Ermittlung des Informationsbedarfs gerechtfertigt werden.

2 Zur Prüfung des internen Kontrollsystems vgl. Leffson, U. (1980a), S. 235-241.

3 Vgl. ebenda, S. 317.

43 Ausgestaltung der in die gesellschaftsbezogene Rechnungslegung einzubeziehenden Teilelemente

431 Monetärer Darstellungsteil

431.1 Spezifische Zielsetzung des monetären Darstellungsteils im Rahmen der gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung

Die grundlegende Aufgabe des monetären Darstellungsteils als Teilelement der gR besteht in der Darstellung der in der Berichtsperiode realisierten monetären Leistungen an die Gruppen von Koalitionsteilnehmern, denen die Koalition 'Unternehmung' unter anderem oder ausschließlich als Einkommensquelle dient. Durch die Angabe der auf die einzelnen Gruppen entfallenden Anteile im Verhältnis zu den Anteilen anderer Gruppen und zu den in der Vergangenheit realisierten Einkommen soll der Darstellungsteil als Informationsgrundlage bzgl. des Grades der Erreichung finanzieller Zielvorstellungen dienen(1).

Neben dieser - aus den Überlegungen zum generellen Informationsbedarf der Koalitionsteilnehmer abgeleiteten - Auffassung(2) wird dem monetären Darstellungsteil teilweise eine weitere Zielsetzung zugeordnet, die Anlaß zu zahlreichen Mißverständnissen geboten hat. "Die Wertschöpfung ist der vom Unternehmen in einer bestimmten Periode geschaffene Wertzuwachs. Sie ist im volkswirtschaftlichen Sinn identisch mit dem Beitrag des Unternehmens zum Sozialprodukt. ... Grundsätzlich ist die Wertschöpfungsrechnung ein Bindeglied zwischen der traditionellen Rechnungslegung, weil sie die Daten der Gewinn- und Verlustrechnung direkt verarbeitet, und der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung, da sie bei der Entstehungsrechnung lediglich den Nettowert nach Abzug aller Vorleistungen ausweist"(3,4). Die Erfüllung dieser Funktion ist nur unter erheblichen Einschränkungen möglich, da sich einzelwirtschaftliche GuV-Rechnung und volkswirtschaftliche Gesamtrechnung aufgrund ihrer unterschiedlichen Zwecksetzungen teilweise grundle-

1 Vgl. auch Goetzke, W. (1979), S. 420; Reichmann, T./Lange, Ch. (1981), S. 949.

2 Vgl. S. 113.

3 Arbeitskreis 'Sozialbilanz-Praxis' (1978), S. 1142.

4 Zur Verdeutlichung der Einkommensentstehung und -verwendung finden in der Praxis überwiegend Wertschöpfungsrechnungen Anwendung.

gend unterscheiden(1). Zwar weist der Arbeitskreis 'Sozialbilanz-Praxis' selbst auf den Unterschied hin, daß die Wertschöpfung im Falle der Anlehnung an die volkswirtschaftliche Berechnungsweise geringer sei, falls z.B. die Werksverpflegung extern bezogen werde(2). Dabei handelt es sich jedoch nur um eine der vielfältigen Abweichungsmöglichkeiten, die sich grundsätzlich in Unterschiede hinsichtlich der Erfassung, der Bewertung und der Abgrenzung der Wirtschaftseinheiten unterteilen lassen.

Als wesentliche Abweichungen der im Rahmen der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung zu erstellenden Wertschöpfungsrechnung von der einzelwirtschaftlichen GuV-Rechnung sind diesbezüglich insbesondere festzuhalten(3):

- Ausgangsgröße der Berechnung ist der Bruttoproduktionswert als "Ergebnis aus sämtlichen Transaktionen, die unmittelbar mit dem Betriebszweck der jeweiligen Unternehmen zusammenhängen"(4). Davon zu subtrahieren sind die Vorleistungen, die sich aus dem produktionsbedingten Aufwand zusammensetzen, woraus sich in einem Zwischenschritt die eigene produktive Leistung ergibt. Die Wertschöpfung schließlich wird durch eine weitere Subtraktion der indirekten Steuern und der 'verbrauchsbedingten' Sachanlageabschreibungen ermittelt(5). Die für Zwecke der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung zu erstellende Wertschöpfungsrechnung ist somit "durch den Versuch gekennzeichnet, den Erträgen aus der betrieblichen Produktions- und Umsatztätigkeit die Vorleistungsaufwendungen gegenüberzustellen, die überwiegend betriebsbedingten ... Charakter haben"(6).

1 Zum Kontensystem der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung vgl. Statistisches Bundesamt (1980). Zur ungenügenden Beachtung der Unterschiede vgl. auch Goetzke, W. (1979), S. 421 f.; Reichmann, T./Lange, Ch. (1980), S. 526.

2 Vgl. Arbeitskreis 'Sozialbilanz-Praxis' (1978), S. 1142.

3 Zu speziellen Abweichungen bzgl. einzelner Positionen der GuV-Rechnung vgl. Reichmann, T./Lange, Ch. (1980), S. 524 f.

4 Keller, M. (1977), S. 1714; zum weiteren Berechnungsgang vgl. ebenda, S. 1714 f.

5 Zur Orientierung an der 'verbrauchsbedingten' Abschreibungshöhe vgl. z.B. Neubauer, W. (1968), S. 35.

6 Reichmann, T./Lange, Ch. (1980), S. 525.

- Weitere Abweichungen ergeben sich bei der Bewertung der erfaßten Positionen. "Die Bewertung der selbsterstellten Anlagen und Vorratsveränderungen müßte von Marktpreisen statt Herstellungskosten ausgehen, sie dürfte keine Bildungen und Auflösungen stiller Reserven umfassen, die Produktionsleistungen und Vorleistungen dürften nicht mit von Marktpreisen abweichenden Konzernverrechnungspreisen bewertet werden"(1). Hinsichtlich der Bemessung von Abschreibungen wird teilweise nur die lineare Methode als verbrauchsbedingt und damit zulässig erachtet(2), teilweise für eine Eliminierung nur der steuerlichen Sonderabschreibungen plädiert(3). Als Bemessungsgrundlage für die Abschreibungsberechnung finden Wiederbeschaffungskosten Verwendung(4).
- Die Berechnungen der Wertschöpfung unter volkswirtschaftlichen Gesichtspunkten sollen dazu dienen, den Beitrag der einzelnen Unternehmen zur gesamtwirtschaftlichen Wertschöpfung aufzuzeigen. Zu diesem Zweck ist es erforderlich, einerseits Doppelzählungen zu vermeiden und andererseits zu verhindern, daß für die Gesamtrechnung relevante Größen durch Verkürzungen der Entstehungsseite nicht erfaßt werden(5).

Aus den aufgezeigten Unterschieden folgt, daß die vom Arbeitskreis 'Sozialbilanz-Praxis' deklarierte Bindegliedsfunktion des monetären Darstellungsteils nicht befriedigend gelöst werden kann. Je nachdem, an welcher der beiden Konzeptionen man sich bei der Erstellung ausrichtet, werden die Belange der anderen Seite notwendigerweise verletzt, was wiederum Anlaß zu (unvermeidbarer) Kritik gibt. So fordert Scheibe-Lange von der volkswirtschaftlichen Seite her: "Ziel einzelwirtschaftlicher Leistungs- oder Wertschöpfungs-Entstehungsrechnungen sollte sein, die tatsächliche Produktionsleistung des Unternehmens oder Konzerns von finanziellen Ergebnis-

1 Scheibe-Lange, I. (1978), S. 632.

2 Vgl. ebenda.

3 Vgl. Keller, M. (1977), S. 1715 f.

4 Vgl. ebenda, S. 1715.

5 Vgl. Goetzke, W. (1979), S. 421. Auf diese Abweichungsart bezieht sich auch das vom Arbeitskreis 'Sozialbilanz-Praxis' genannte Beispiel. Vgl. dazu S. 123 dieser Arbeit.

sen, bilanziellen Bewertungsergebnissen und nicht marktgerechten Konzernverrechnungspreisen zu trennen und damit gesamtwirtschaftliche Bezüge herzustellen"(1).

Die Lösung der vom Arbeitskreis 'Sozialbilanz-Praxis vertretenen Nebenaufgabe des monetären Darstellungsteils scheitert nicht nur an den zweckbedingten Abweichungen zwischen GuV-Rechnung und volkswirtschaftlicher Gesamtrechnung. Sie würde auch zu zusätzlichen Schwierigkeiten hinsichtlich der Erfüllung des Hauptzieles führen. Diese würden sich bei dem Versuch einer Berücksichtigung der Belange der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung im Rahmen der gR unter allen drei Abweichungsaspekten ergeben:

- Die in einer Berichtsperiode realisierten Einkommen resultieren nicht nur aus der erzielten Produktionsleistung, sondern auch aus finanziellen Erfolgen(2). Zwischen diesen Bereichen bestehen zudem zahlreiche Interdependenzen, so daß eine einwandfreie Trennung gar nicht möglich erscheint(3).
- Die Gewinnermittlung erfolgt im Rahmen der geltenden handels- und steuerrechtlichen Bestimmungen, insbesondere unter Berücksichtigung des Prinzips der nominellen Kapitalerhaltung. Die Beurteilung des in der Berichtsperiode erfolgten Einkommensverteilungsprozesses muß unter Berücksichtigung dieser Rahmenbedingungen erfolgen(4). So ist es der Unternehmensführung z.B. legal gar nicht möglich, eine Umverteilung nicht realisierter Gewinne vorzunehmen. Auch 'Schwachstellen' hinsichtlich der Gewinnermittlungsvorschriften sind nicht im Rahmen der auf gesetzlichen Bestimmungen beruhenden Berechnungen, sondern auf der vorgelagerten Stufe einer eventuellen Änderung der relevanten Bestimmungen zu lösen. Dabei ist jedoch darauf hinzuweisen, daß der 'objektiv richtige Gewinn' ohnehin eine unerreichbare Fiktion

1 Scheibe-Lange, I. (1978), S. 633.

2 Zu den Schwierigkeiten, die sich daraus auch im Rahmen der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung ergeben, vgl. Keller, M. (1977), S. 1716.

3 Vgl. Leffson, U. (1976), S. 91.

4 Vgl. Reichmann, T./Lange, Ch. (1980), S. 527.

darstellt(1). Er wird auch durch die Modifikation im Rahmen der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung nicht erreicht. Bzgl. der Forderung, nur lineare Abschreibungsbeträge zuzulassen, sei z.B. auf die Kontroverse um die Gleichmäßigkeit der Aufwandsbelastung durch Ansatz linearer oder degressiver Abschreibungsbeträge hingewiesen(2).

- Hinsichtlich der dritten Abweichung ist festzustellen, daß es für Zwecke der gR weniger darauf ankommt, ob eine Zusammenfassung der monetären Darstellungsteile aller Unternehmungen eine gruppenmäßige Übereinstimmung mit den Konten der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung ergeben würde. Vielmehr kommt es darauf an, welche Stellung den Gruppenangehörigen im Rahmen der jeweils betrachteten Koalition zukommt. So würde das Ergebnis der gR z.B. verfälscht, wenn man die gezahlten Mieten und Pachten den Kapitalgebern zurechnen würde, auch wenn Mieten und Pachten volkswirtschaftlich als Kapitaleinkommen anzusehen sind(3).

Aus den aufgezeigten Gründen soll daher der Auffassung des Arbeitskreises 'Sozialbilanz-Praxis' im weiteren nicht gefolgt werden. Die folgenden Ausführungen sind vielmehr ausschließlich unter Beachtung der oben dargelegten Hauptaufgabe des monetären Darstellungsteils zu sehen. Da die Schaffung einer Verbindung zur volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung - wie gezeigt - die Erfüllung dieser Hauptaufgabe behindern würde, sei abschließend darauf hingewiesen, daß die Einräumung eines 'Wahlrechtes', inwieweit diese Bindung hergestellt werden solle, abzulehnen ist(4).

1 Zur Abhängigkeit des Gewinnbegriffs von der jeweils zugrundegelegten Unternehmenserhaltungskonzeption vgl. z.B. Coenenberg, A.G. (1976), S. 429.

2 Vgl. Albach, H. (1967), insbesondere S. 45-53.

3 Vgl. auch Goetzke, W. (1979), S. 421.

4 Vgl. dazu Arbeitskreis 'Sozialbilanz-Praxis' (1978), S. 1142: "Es muß den einzelnen Unternehmen überlassen bleiben, in welcher Weise die wünschenswerte Verbindung zwischen Gewinn- und Verlustrechnung und Sozialrechnung hergestellt wird." Ob diese Verbindung - selbst wenn sie erreichbar wäre, tatsächlich 'wünschenswert' wäre, ist ohnehin zu bezweifeln, da das Sozialprodukt auch aus volkswirtschaftlicher Sicht einen sehr umstrittenen Wohlstandsmaßstab darstellt. Zur Kritik am Sozialprodukt vgl. z.B. Leipert, Ch. (1975); Steiger, A. (1979).

431.2 Rechnungslegungsgrundsätze für die Ausgestaltung des monetären Darstellungsteils

431.21 Grundsätze der Richtigkeit und Klarheit bzgl. der Gruppenzurechnung

431.211 Überblick über die Problemstellungen

Aus der unter 431.1 aufgezeigten Zielsetzung des monetären Darstellungsteils resultieren drei - teilweise interdependente - Fragestellungen:

- Erstens ist festzustellen, für welche Gruppen die Koalition 'Unternehmung' eine Einkommensquelle darstellt, welche Gruppen also als Adressaten des monetären Darstellungsteils anzusehen sind.
- Zweitens ist die Größe zu ermitteln, die der Gesamtheit dieser Einkommensbezieher zuzurechnen ist.
- Drittens ist die im Rahmen des zweiten Schrittes ermittelte Gesamtgröße den nach Maßgabe des ersten Schrittes differenzierten Gruppen anteilmäßig zuzurechnen.

Bezüglich der Lösung dieser Fragen ist zu fordern, daß die Zurechnung der Beträge auf die Gruppen richtig erfolgt, wozu es wiederum erforderlich ist, Maßstäbe zugrundezulegen, anhand derer die Zurechnung vorzunehmen ist(1). Als grundlegender Maßstab ergibt sich aus der Zielsetzung des monetären Darstellungsteils, daß die finanziellen Leistungen pro Gruppe und im Verhältnis zu anderen Gruppen bzgl. ihres Ausmaßes dem realisierten Verteilungsprozeß adäquat darzustellen sind. Um die Überprüfbarkeit der Berechnungen zu ermöglichen, muß ferner durch eine übersichtliche Strukturierung eine eindeutige Bezeichnung der unter Verteilungsgesichtspunkten relevanten Größen und ggf. durch zusätzliche Kommentierungen die Klarheit der Darstellung gewährleistet werden(2).

1 Zur Relativität des Richtigkeitsgrundsatzes im Hinblick auf die Einhaltung anderer Grundsätze vgl. Leffson, U. (1980), S. 182.

2 Zur Unterscheidung zwischen der Richtigkeit und der Klarheit der Darstellungen vgl. ebenda, S. 187-190.

431.212 Gruppenabgrenzung

Bzgl. der Frage der Abgrenzung der für den monetären Darstellungsteil relevanten Bezugsgruppen sind vom theoretischen Ansatz her beständigere Aussagen möglich als bzgl. der Gesamtheit aller Darstellungsteile der gR. Da dieser Darstellungsteil ausschließlich Informationen über die Verwirklichung finanzieller Zielvorstellungen enthält, kommen als Bezugsgruppen nur solche in Betracht, die in finanzieller Hinsicht an der gemeinsam erbrachten Unternehmensleistung partizipiert haben. Sie stellen eine Teilmenge der für die gR insgesamt relevanten Bezugsgruppen dar⁽¹⁾, deren nicht-finanzielle Ziele allerdings, wie die der übrigen Gruppen, im Rahmen der anderen Darstellungsteile gesondert zu berücksichtigen sind. Die Bezugsgruppen der gR, deren Interessen für den monetären Darstellungsteil nicht von Bedeutung sind, lassen sich im wesentlichen in drei Kategorien zusammenfassen:

1. Gruppen, die bzgl. der betrachteten Unternehmung keine finanziellen Zielsetzungen verfolgen (z.B. Umweltschutzgruppen).
2. Gruppen, die zwar in finanziellen Beziehungen zu der Unternehmung stehen, wobei die Geldströme jedoch - als Gegenleistung für von der Unternehmung empfangene Leistungen - von den Gruppen zu der Unternehmung fließen (z.B. Kunden).
3. Gruppen, denen zwar finanzielle Mittel von der Unternehmung zufließen, welche allerdings keinen Einkommenscharakter haben, sondern lediglich Entschädigungen für entstandene 'soziale Kosten' darstellen (z.B. immissionsgeschädigte Anrainer, falls aufgrund besonderer Umstände Entschädigungen gezahlt werden).

Mit diesen Abgrenzungen liegen gleichzeitig die Kriterien fest, nach denen die erste der oben genannten Fragen unter dem Grundsatz der Richtigkeit zu entscheiden ist. Die Stellung des monetären Darstellungsteils im Rahmen der gR kann danach wie folgt veranschaulicht werden:

¹ Der Aussage von Ziehm, die Verteilungsseite der Wertschöpfungsrechnung lasse eine Darstellung zu, die alle gesellschaftlichen Bezugsgruppen berücksichtige, ist deshalb zu widersprechen. Vgl. Ziehm, F. (1980), S. 120.

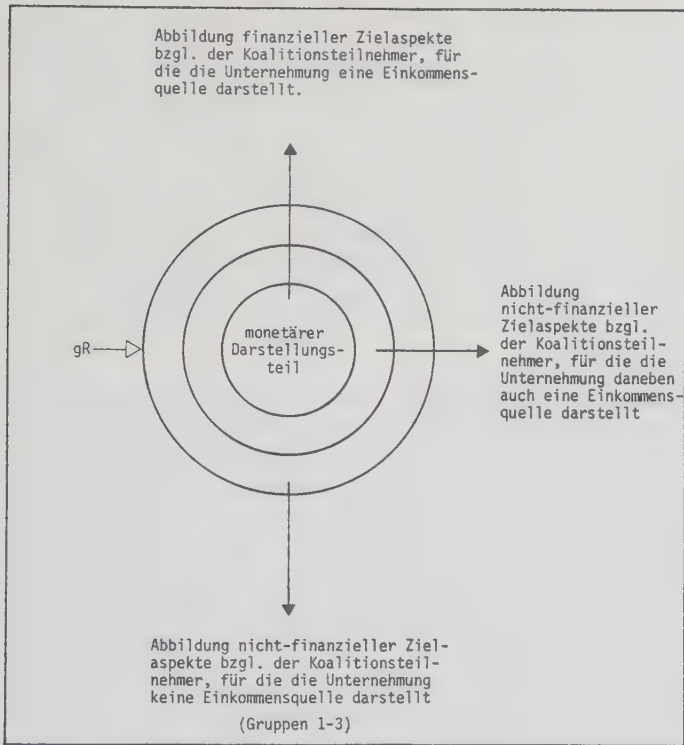


Abb. 16: Stellung des monetären Darstellungsteils im Rahmen der gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung

Als für den monetären Darstellungsteil relevante Bezugsgruppen werden in der Praxis überwiegend erfaßt¹⁾:

- Mitarbeiter,
- Öffentliche Hand,
- Darlehnsgeber,
- Aktionäre/Gesellschafter,
- Unternehmen selbst.

¹ Vgl. dazu die Aufgliederung der Verwendungsrechnung der in Anhang 4 aufgenommenen Empfehlungen des Arbeitskreises 'Das Unternehmen in der Gesellschaft' im Betriebswirtschaftlichen Ausschuß des Verbandes der Chemischen Industrie e.V. (1975).

Diese Abgrenzung ist hauptsächlich in zweierlei Hinsicht zu modifizieren. Die erste Modifikation betrifft die Bezugsgruppe 'Unternehmen selbst'. Im Sinne der Koalitionstheorie stellt das Unternehmen ein System dar, dessen Elemente die jeweiligen Koalitionsteilnehmer sind. Es kann daher als nicht mit der Koalitionstheorie vereinbar angesehen werden, das Unternehmen als Obersystem und die Koalitionsteilnehmer bzw. Bezugsgruppen auf der gleichen Ebene anzusiedeln. Sofern finanzielle Mittel im Unternehmen verbleiben, werden davon Ziele der Koalitionsteilnehmer in bezug auf die Erhaltung der Koalition 'Unternehmen' berührt. Das Bezugsfeld 'Unternehmen selbst' ist daher nicht unter den für den monetären Darstellungsteil relevanten personellen Bezugsgruppen zu erfassen(1).

Zweitens ist eine Erweiterung des genannten Personenkreises um die Lieferanten von Vorleistungen erforderlich. Diese erfüllen alle Voraussetzungen, die an die zu erfassenden Gruppen gestellt wurden. Es fließen ihnen finanzielle Mittel zu, die als Gegenleistungen für bezogene Güter anzusehen sind, also Einkommens- und keinen Schadenersatzcharakter haben. Eine Vernachlässigung dieser Bezugsgruppe wäre also aufgrund der Art ihrer Beziehungen zu der Koalition 'Unternehmen' sachlich ungerechtfertigt. Eine der Hauptursachen für die verbreitete Nichterfassung dürfte darin bestehen, daß die Lieferanten von Vorleistungen im Schema der volkswirtschaftlichen Wertschöpfungsermittlung nicht auf der Verwendungsseite berücksichtigt werden und daß dieses grundlegende Schema für Zwecke der gR analog übernommen wurde, ohne die unterschiedlichen Zwecke der beiden Instrumente ausreichend zu berücksichtigen. Die Nichterfassung der an Vorlieferanten fließenden Beträge ist im Rahmen der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung zweckgerecht, da jeweils nur der Wertzuwachs auf einer Wirtschaftsstufe zu erfassen ist. Durch die Aggregation aller Wertschöpfungsbeträge der Unternehmen der Volkswirtschaft würden die an die Vorlieferanten fließenden Beträge andernfalls doppelt erfaßt(2). Die gR beschäftigt sich dagegen mit den gesellschaftlichen Verflechtungen einzelner Unternehmungen. Insofern ist die volkswirtschaftliche Begründung für Zwecke der gR nicht relevant.

1 Vgl. aber S. 145.

2 Vgl. S. 124.

Diese als notwendig erachteten Änderungen führen zu einer modifizierten Bezugsgruppenabgrenzung, die allerdings nur als Ausgangspunkt anzusehen ist. Je nach der spezifischen Unternehmenssituation kommen Erweiterungen und in Ausnahmefällen auch Streichungen in Betracht. Zu denken ist hinsichtlich der Erweiterungen z.B. an Beiträge und Gebühren an Interessenverbände, hinsichtlich der Streichungen an Fälle, in denen kein Fremdkapital aufgenommen wurde, wodurch sich eine Verkleinerung des Bezugsgruppenkreises um die Darlehnsgeber ergibt. Auch bzgl. dieser Sonderfälle ist jedoch eine grundlegende Orientierung an den aufgezeigten Abgrenzungskriterien möglich.

Neben der richtigen Abgrenzung des personellen Bezugsgruppenkreises insgesamt ergibt sich weiterhin das Problem, ob und inwieweit die einzelnen Gruppen untergliedert werden sollten. Unter dem Klarheitsgrundsatz ist im Hinblick auf die traditionelle Rechnungslegung u.a. zu fordern, daß der Abschluß ausreichend klar und tief gegliedert ist⁽¹⁾. In Analogie dazu sollte für Zwecke der gR eine ausreichend tiefe Untergliederung der Bezugsgruppen verlangt werden, die wiederum eine Voraussetzung dafür darstellt, daß die spätere Zurechnung der Anteile genügend differenziert erfolgen kann. Die Schwierigkeiten bei der konkreten Erfüllung dieser Forderung liegen darin, daß ein Kompromiß gefunden werden muß zwischen

- einer extremen Disaggregation, die letztlich auf eine Veröffentlichung der Individualanteile hinauslaufen würde, was durch ein an einen großen Personenkreis gerichtetes Rechnungslegungsinstrument aus Gründen der Überschaubarkeit, der Wirtschaftlichkeit und des Datenschutzes nicht erreichbar ist, und
- einer zu starken Aggregation, die für die einzelnen Koalitionsteilnehmer keinen Aussagewert mehr hätte.

Es gilt deshalb, Untergruppen zu bilden, die einen noch vertretbaren Heterogenitätsgrad aufweisen. Die Lösung dieser Aufgabe erfordert vor allem detaillierte Analysen der jeweiligen Gruppenstruk-

¹ Vgl. Leffson, U. (1980), S. 188.

turen. Als erste Ansatzpunkte für eine stärkere Untergliederung wären z.B. in Betracht zu ziehen:

- eine Differenzierung der Mitarbeiter nach tariflich und außertariflich Entlohnten, wobei sich bzgl. des tariflichen Bereichs wiederum eine Unterteilung nach den verschiedenen Lohn- und Gehaltsgruppen anbieten würde(1),
- eine gesonderte Berücksichtigung verbundener Unternehmen bzgl. der Bezugsgruppen 'Lieferanten',
- eine Differenzierung der Aktionäre nach Klein- und Großaktionären.

Die Darstellung, wie sich die gesamten Gruppenanteile auf die letztlich abgegrenzten Untergruppen aufgliedern, könnte z.B. graphisch unter Zuhilfenahme einer Lorenzkurve erfolgen(2).

431.213 Ermittlung der Gesamtgröße

In der Literatur werden bzgl. der Größe, die als Ausgangsgrundlage zur Verdeutlichung des finanziellen Verteilungsprozesses dienen soll, im wesentlichen vorgeschlagen:

- Nettowertschöpfung,
- Bruttowertschöpfung,
- Unternehmensleistung.

Am weitesten verbreitet ist in den in der BRD praktizierten Ansätzen die Verwendung der Nettowertschöpfung(3). Der Zusammenhang zwischen den genannten drei Größen ergibt sich rechnerisch wie folgt(4):

1 Zum Vorschlag einer Schichtung nach Einkommenshöhen vgl. auch Scheibe-Lange, I. (1978), S. 636; Wenzel, B. (1978), S. 132.

2 Zum Begriff der 'Lorenzkurve' vgl. z.B. Pohmer, D./Bea, F.X. (1975), Sp. 2222 f. Zu ihrer Verwendung zur Darstellung von Einkommenskonzeptionen vgl. ebenda, Sp. 2223 f.

3 Dies ist u.a. eine Auswirkung des vom Arbeitskreis 'Das Unternehmen in der Gesellschaft' im Betriebswirtschaftlichen Ausschuß des Verbandes der Chemischen Industrie e.V. vorgeschlagenen Ermittlungsschemas, das in der Praxis weite Verbreitung gefunden hat. Vgl. dazu Anhang 4.

4 Vereinfachtes Schema; zur genaueren Kennzeichnung der Positionen vgl. Anhang 4.

Umsatzerlöse

- Erhöhung oder Verminderung des Bestandes an fertigen und unfertigen Erzeugnissen
- + andere aktivierte Eigenleistungen
- + übrige Erträge
-
- = Unternehmensleistung
- Vorleistungen außer Abschreibungen
-
- = Bruttowertschöpfung
- Vorleistungen aus Abschreibungen
-
- = Nettowertschöpfung

Neben rein betragsmäßigen Differenzen haben die unterschiedlichen Arten von Gesamtgrößen auch Auswirkungen auf die Möglichkeit zur Berücksichtigung von Bezugsgruppen und auf die anteilmäßige Zurechnung zu den einzelnen Gruppen:

- Während die Verwendung der Unternehmensleistung die Berücksichtigung aller unter 431.212 abgegrenzten Bezugsgruppen ermöglicht, entfallen bei Verwendung der Bruttowertschöpfung die Lieferanten von Anlagegütern, bei Verwendung der Nettowertschöpfung auch die Lieferanten aller anderen Vorleistungen.
- Die Auswirkungen auf die anteilmäßige Zurechnung ergeben sich daraus, daß sich die Anteilsdifferenzen bei sinkender Gruppenanzahl aufgrund einer geringeren zurechenbaren Ausgangsgröße zugunsten der Gruppen verschieben, denen höhere absolute Größen als den übrigen verbleibenden Gruppen zuzurechnen sind. Dieser Aspekt sei anhand folgenden praktischen Beispiels erläutert(1):

1 Der Aufbau des Beispiels erfolgt in Anlehnung an Wenzel, B. (1978), S. 131 f.

Zugrundegelegt ist die GuV-Rechnung der Saarbergwerke AG für das Jahr 1976. Daraus ergeben sich als mögliche Gesamtgrößen:

Unternehmensleistung	DM 2.693.000 Tsd
- Vorleistungen außer Abschreibungen	DM 1.531.600 -"-
= Bruttowertschöpfung	DM 1.161.400 -"-
- Vorleistungen aus Abschreibungen	DM 113.800 -"-
= Nettowertschöpfung	DM 1.047.600 -"-

Die noch nicht erfaßten Positionen der GuV-Rechnung belaufen sich für die Bezugsgruppen:

- Mitarbeiter	auf DM 959.000 Tsd
- öffentliche Hand	" DM 19.300 -"-
- Darlehnsgeber	" DM 60.200 -"-
- Unternehmen(1)	" DM 9.100 -"-

Daraus resultieren bei Zugrundelegung der alternativen Gesamtgrößen folgende Verwendungsrechnungen:

Verwendungs- richtung	DM (in Tsd.)	Nettowert- schöpfung 1,0476 Mrd. DM = 100 %	Bruttowert- schöpfung 1,1614 Mrd. DM = 100 %	Unternehmens- leistung 2,6930 Mrd. DM = 100 %
Vorleistun- gen außer Abschrei- bungen	1.531.600	-	-	56,87 %
Vorleistun- gen aus Abschrei- bungen	113.800	-	9,80 %	4,23 %
Mitarbeiter	959.000	91,54 %	82,57 %	35,61 %
Öffentli- che Hand	19.300	1,84 %	1,66 %	0,72 %
Darlehns- geber	60.200	5,75 %	5,18 %	2,23 %
Unternehmen	9.100	0,87 %	0,79 %	0,34 %
		100,00 %	100,00 %	100,00 %

1 Zur Kritik an dieser Erfassungsart vgl. S. 130.

Die größten Anteilsunterschiede ergeben sich bzgl. der Bezugsgruppe 'Mitarbeiter'. "Der Aussagewert der Wertschöpfungsrechnung wird bereits auf der Entstehungsseite begrenzt, da alle wesentlichen Faktorkosten bis auf die Arbeitskosten als Vorleistungen behandelt werden und von der gesamten Unternehmensleistung abgesetzt werden. Deshalb muß auf der Verwendungsseite naturgemäß der größte Teil auf die Mitarbeiter entfallen"(1). Besonders deutlich wird die aufgezeigte Wirkung der unterschiedlichen Gesamtgrößen, wenn sich die absoluten Gruppenanteile im Zeitablauf in der Weise verschieben, daß damit gleichzeitig Änderungen der Gesamtgrößen einhergehen. Beispielhaft sei der Fall betrachtet, daß anstelle eigener Arbeitnehmer teilweise Leasingkräfte eingesetzt werden. Aus Anschaulichkeitsgründen sei vereinfachend angenommen, daß die Personalaufwendungen dadurch um die Hälfte reduziert werden, während die Vorleistungsaufwendungen um den gleichen Betrag steigen mögen. Bezogen auf das obige Beispiel lägen damit folgende veränderte Ausgangsdaten vor(2):

- Leistungen an die Mitarbeiter = DM 479.500 Tsd
- Bruttowertschöpfung = DM 681.900 -"
- Nettowertschöpfung = DM 568.100 -"

Unter Einbeziehung dieser Änderungen vermindern sich die Mitarbeiteranteile wie folgt:

verwandte Gesamtgröße	neue Gruppenanteile	Verminderung des Gruppenanteils um
Nettowertschöpfung	84,404 %	7,136 %
Bruttowertschöpfung	70,318 %	12,252 %
Unternehmensleistung	17,805 %	17,805 %

Während die Minderung der Leistungen an die Mitarbeiter bei Verwendung beider Wertschöpfungsarten nur wenig ins Gewicht fällt, ihnen auch trotz der erheblichen Minderbeträge immer noch der überwiegende Teil der Gesamtgröße zuzurechnen ist, wird die Anteilsänderung bei Verwendung der Unternehmensleistung in ihrer

1 Hemmer, E. (1980), S. 31.

2 Die betroffenen Ausgangsgrößen sind jeweils um DM 479.500 Tsd. zu vermindern.

den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Dimension (hier Halbierung) dargestellt.

Die Auswirkungen der Wahl der Gesamtgröße auf die Gruppenanteile wurden anhand eines Beispiels für die Bezugsgruppe 'Mitarbeiter' veranschaulicht, da sich dabei besonders gravierende Unterschiede ergeben.

Die damit verbundene Gefahr von Fehlinterpretationen bei Verwendung der Wertschöpfungsarten besteht jedoch grundsätzlich auch in bezug auf die ausgewiesenen Anteile anderer Gruppen. Festzuhalten bleibt somit, daß die Unternehmensleistung unter dem Richtigkeitsgrundsatz zu präferieren ist, da sie

- die Berücksichtigung aller für den monetären Darstellungsteil relevanten Gruppen gestattet und
- als am besten geeignet erscheint, die auf die einzelnen Gruppen entfallenden Anteile im richtigen Verhältnis zu anderen Gruppenanteilen darzustellen.

Für die Verwendung einer der Wertschöpfungsarten könnte demgegenüber sprechen, daß sie unter Umständen einen besseren Vergleich der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zwischen verschiedenen Unternehmen ermöglichen könnte. Abgesehen davon, daß dies die Fragestellung der gR nur am Rande berührt, ist eine solche Vergleichbarkeit jedoch auch nicht unproblematisch. So wird die Höhe der Wertschöpfung in starkem Maße davon berührt, ob es sich bei den betrachteten Unternehmen um kapital- oder personalintensive Unternehmen handelt(1). Für die Verwendung der (Netto-) Wertschöpfung plädieren Reichmann/Lange daneben aus dem Grund, daß diese Gesamtgröße grundsätzlich auch im System der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung im Rahmen der Einkommensentstehungskonzepte vorgesehen sei(2). Daß eine Anlehnung daran jedoch für Zwecke der gR nicht ausschlaggebend ist, wurde bereits oben begründet(3).

1 Vgl. Wenzel, B. (1978), S. 132.

2 Vgl. Reichmann, T./Lange, Ch. (1981), S. 951.

3 Vgl. Gliederungspunkt 431.1. Die Argumentation von Reichmann/Lange erscheint zudem nicht konsequent, da die Autoren an anderer Stelle eine Bindung an die volkswirtschaftliche Gesamtrechnung strikt ablehnen. Vgl. Reichmann T./Lange, Ch. (1980); S. 525 f.; dieselben (1981), S. 949.

431.214 Zurechnung der Gesamtgröße auf die Gruppen

431.214.1 Abgrenzung der Leistungskategorien

Die Ermittlung der auf die Bezugsgruppen entfallenden Anteile der Gesamtgröße ist als übergeordneter Zweck des monetären Darstellungsteils anzusehen, in bezug auf den die Gruppenabgrenzung und die Wahl der Gesamtgröße als dafür notwendige Vorstufen Mittelcharakter hatten. Die Problematik dieser Gruppenzurechnung soll im folgenden exemplarisch anhand einiger typischer Leistungspositionen diskutiert werden. Die Ausführungen werden dabei nach drei Leistungskategorien gegliedert:

- Leistungen, die einer Gruppe jeweils eindeutig zurechenbar sind (1. Kategorie),
- Leistungen, bei denen in der Berichtsperiode eine Zurechnung zu verschiedenen Gruppen in Frage kommen könnte (2. Kategorie),
- Leistungen, bzgl. derer eine Gruppenzurechnung in unterschiedlichen Perioden in Betracht kommen könnte (3. Kategorie).

431.214.2 Leistungen der ersten Kategorie

Als Positionen der ersten Kategorie, deren Zugehörigkeit zu einzelnen Gruppen in der betrachteten Periode unumstritten ist, sind im wesentlichen anzusehen:

Bezugsgruppen	Leistungsart
Mitarbeiter	Löhne und Gehälter, Soziale Abgaben
Öffentliche Hand	Unternehmensbezogene Steuern vom Einkommen, vom Ertrag und vom Vermögen
Darlehnsgeber	Zinsen und ähnliche Aufwendungen
Aktionäre/Gesellschafter	Abgeführte Gewinne, Dividende

Tab. 5: Üblicherweise auf der Verwendungsseite der Wertschöpfungsrechnung erfaßte Positionen

Aufgrund der Einbeziehung der Bezugsgruppe 'Lieferanten' in die Betrachtung würden sich als weitere Leistungsart die Entgelte für bezogene Lieferungen und sonstige Leistungen ergeben, die bei Verwendung der Bruttowertschöpfung als Gesamtgröße als Vorleistungen angesehen werden und bei Verwendung der Unternehmensleistung als Ausgangsbasis von der Entstehungsseite auf die Verwendungsseite zu übertragen sind(1).

431.214.3 Leistungen der zweiten Kategorie

Zweifelsfälle hinsichtlich der Zurechnung von Größen zu mehreren möglichen Gruppen können insbesondere beruhen

- auf Gruppenüberschneidungen bzw. auf mehrdeutigen Zuordnungsmöglichkeiten der Koalitionsteilnehmer zu Gruppen,
- auf finanziellen Beziehungen der einzelnen Bezugsgruppen untereinander,
- auf dem spezifischen wirtschaftlichen Charakter der Leistungsarten,
- auf pragmatischen Erwägungen zur abrechnungstechnischen Vereinfachung.

Der erste Fall betrifft u.a. die Zahlung der bereits oben angesprochenen Mieten und Pachten. Während sie überwiegend als Vorleistungen angesehen werden - und damit bei Zugrundelegen der Unternehmensleistung der Bezugsgruppe 'Lieferanten' im weiteren Sinne zuzurechnen wären(2) - wird teilweise gefordert, die entstandenen Aufwendungen den Kapitalgebern zuzurechnen, da Mieten und Pachten volkswirtschaftlich als Kapitaleinkommen zählen(3). Aus dem gleichen Grund müßten daneben auch die Beträge, die den Mitarbeitern der betrachteten Unternehmung aufgrund einer betrieblichen Erfolgsbeteiligung gewährt werden, den Kapitalgebern zugerechnet werden. Bzgl. des ersten Beispiels wurde bereits oben darauf hingewiesen, daß für Zwecke der gR darauf abzustellen ist, welche Stellung die Leistungsempfänger in der jeweils betrachteten Koali-

1 Zur Problematik der bei Verwendung der Nettowertschöpfung zusätzlich als Vorleistungen berücksichtigten Abschreibungen vgl. S. 146 ff.

2 Die Begriffe 'Vorleistungen' und 'den Lieferanten zuzurechnende Leistungen' werden im folgenden synonym verwandt.

3 Vgl. z.B. Scheibe-Lange, I, (1978), S. 632 und 635.

tion haben(1). Als problematischer ist dagegen der zweite Beispielsfall anzusehen, da die Gruppen 'Mitarbeiter' und 'Kapitalgeber' hierbei nicht mehr eindeutig gegeneinander abgrenzbar sind. Insbesondere wenn die Beteiligung - z.B. im Falle der Ausgabe von Belegschaftsaktien - auch auf einer kapitalmäßigen Beteiligungsgrundlage beruht, liegen Gruppenüberschneidungen vor. Diesen Mehrfachmitgliedschaften könnte durch eine Zurechnung zu einer der beiden Bezugsgruppen mit einem - unter Klarheitsgesichtspunkten erforderlichen - Vermerk, in dem auf die Überschneidungen hingewiesen wird, Rechnung getragen werden. Da die betriebliche Erfolgsbeteiligung an die Mitarbeitereigenschaft der Leistungsempfänger geknüpft ist, sollte hierbei der grundsätzlichen Erfassung der Leistungen im Bezugsfeld 'Mitarbeiter' der Vorzug gegeben werden.

Für die Ausgestaltung des monetären Darstellungsteils relevante finanzielle Beziehungen zwischen den Bezugsgruppen (2) bestehen insbesondere im Hinblick auf die Bezugsgruppe 'öffentliche Hand' aufgrund der Versteuerung der an andere Bezugsgruppen fließenden Einkommen. Steuern stellen Leistungen ohne (direkte) Gegenleistungen dar(3). Die verfügbaren Einkommen der einzelnen Bezugsgruppen sind also tatsächlich niedriger als im monetären Darstellungsteil üblicherweise dargestellt, da in der Regel nur unternehmensbezogene Steuern, nicht jedoch die von den Bezugsgruppen zu tragenden Steuern der Bezugsgruppe 'öffentliche Hand' zugerechnet werden(4). Eine Ausnahme davon bildet z.B. die von der Bertelsmann AG erstellte gR. Der Staatsanteil umfaßt dort auch die Einkommen- und die Vermögensteuer der Gesellschafter sowie die Lohnsteuer der Mitarbeiter(5). Aufgrund des oben aufgezeigten Charakters von Steuern sowie des erheblichen Umfang der steuerlichen Belastung wäre eine Abspaltung des Steuerteils zwar zu befürworten. Dagegen sprechen jedoch folgende Aspekte:

1 Vgl. S. 126.

2 Vgl. den zweiten der auf S. 138 genannten Fälle.

3 Zur Definition von Steuern vgl. § 3 Abs. 1 AO.

4 Das verfügbare Einkommen wird ferner um die Arbeitnehmeranteile zur gesetzlichen Sozialversicherung gemindert. In diesem Fall besteht jedoch aufgrund der sozialen Absicherung eine Gegenleistung, weshalb auf eine nähere Diskussion dieser Leistungspositionen verzichtet wird.

5 Vgl. Bertelsmann AG, Geschäftsbericht und Sozialbilanz 1978/79, S. 69.

- Die Berücksichtigung der einkommensabhängigen Steuern ist hinsichtlich der Bezugsgruppen unvollständig, da die entsprechenden Steueranteile der Lieferanten nicht erfaßt sind(1). Ihre Berücksichtigung wäre jedoch allenfalls im Wege einer groben Schätzung möglich, da das Datenbeschaffungsproblem hierbei kaum überwindbare Ausmaße annehmen dürfte(2). Eine Vernachlässigung der auf Vorleistungen entfallenden Steueranteile führt jedoch andererseits zu schwergewichtigen Ungleichmäßigkeiten bei der Ermittlung der Gruppenanteile, da die Vorleistungen in der Regel einen großen Anteil der Unternehmensleistung ausmachen dürften(3).
- Problematisch ist weiterhin der Ansatz der Vermögensteuerzahlungen der Gesellschafter. Einerseits wäre auch hier aus Gründen der Gleichbehandlung eine Überprüfung notwendig, ob und inwieweit durch die Beziehungen zu der betrachteten Unternehmung bei anderen Gruppen Vermögensteuerzahlungen ausgelöst werden, was aufgrund der bestehenden Wirkungszusammenhänge bei der Vermögensbildung und des unüberschaubaren Personenkreises wiederum zu Ermittlungsschwierigkeiten führen würde. Andererseits könnte man sich auf den Standpunkt stellen, daß nur die Vermögensteueranteile der Gesellschafter zu berücksichtigen seien, da die - Vermögensteuer auslösende - kapitalmäßige Beteiligung erst die Voraussetzung für die Koalitionsteilnahme und damit die Einkommenserzielung darstelle. Mit diesem Argument könnten jedoch auch bei anderen Gruppen bestimmte steuerliche Belastungen auf den Anteil der 'öffentlichen Hand' umverteilt werden(4). Die Grenze der Verrechnungsfähigkeit wäre zumindest als nicht eindeutig bestimmbar anzusehen.

1 Anzumerken ist, daß die Bertelsmann AG ihren monetären Darstellungsteil auf der Unternehmungsleistung aufbaut, so daß die Bezugsgruppe 'Lieferanten' also grundsätzlich berücksichtigt wird.

2 Es wären die einkommensabhängigen Steuern auf alle - aufgrund von Vorleistungen an die betrachtete Unternehmung entstehenden - Einkommen in anderen Unternehmen zu ermitteln. Insbesondere bei mehrstufigen und/oder wechselseitigen Leistungsbeziehungen wäre das Informationsgewinnungsproblem kaum noch mit vertretbarem Aufwand zu bewältigen. Außerdem würden sich - z.B. aufgrund der Progressionswirkung - abrechnungstechnische Schwierigkeiten bei der Aufspaltung der Steueranteile auf die Leistungsverflechtungen mit den einzelnen Abnehmern ergeben.

3 Im Falle der Bertelsmann AG wird der Anteil für das Geschäftsjahr 1978/79 mit 52,6% der Unternehmensleistung ausgewiesen. Vgl. Bertelsmann AG, Geschäftsbericht und Sozialbilanz 1978/79, S. 68.

4 Als Beispiel sei der auf die Fahrten der Arbeitnehmer zur Arbeitsstätte entfallende Kraftfahrzeugsteueranteil angeführt.

- Insbesondere aufgrund der aufgezeigten Ermittlungsschwierigkeiten wäre es denkbar, die Festlegung des 'richtigen' Steueranteils in der Weise zu normieren, daß grundsätzlich nur die im Wege des Steuerabzugsverfahrens erhobenen Steuern der Bezugsgruppen verrechnet würden, also die Lohnsteuer, die anrechenbare Körperschaftsteuer auf ausgeschüttete Gewinne und die Kapitalertragsteuer. Da die Höhe dieser abgeführten Steuern bekannt ist, könnte dadurch angestrebt werden, zumindest bzgl. dieses abgegrenzten Teilbereichs einen 'richtigen' Steueranteil weiterzuverrechnen. Abgesehen davon, daß diese Vorgehensweise dazu führen könnte, daß die Unsicherheiten und Unvollständigkeiten hinsichtlich des ausgewiesenen Staatsanteils angesichts der Exaktheit der veröffentlichten Werte verdeckt würden, ist auch die Ermittlung eines 'richtigen' Teilbetrags nicht möglich, da die endgültige Steuerlast der Mitglieder der berücksichtigten Gruppen unter Umständen erheblich von den zunächst einbehaltenen Beträgen abweichen kann(1).

Angesichts der aufgezeigten Problematik erscheint es als nicht zweckgerecht, die Betrachtung auf die finanziellen Beziehungen zwischen den Bezugsgruppen auszudehnen. Stattdessen sollte eine Beschränkung auf die Darstellung der Beziehungen zwischen der 'Gesamtkoalition' und den Bezugsgruppen erfolgen. Grundsätzlich wären also nur die Steuerarten dem Bezugsfeld 'öffentliche Hand' zuzurechnen, bzgl. derer die 'Unternehmung' als Steuerschuldner gilt(2). Auf die Unzulänglichkeiten hinsichtlich des Bezugsfeldes 'öffentliche Hand' müßte jedoch unter Klarheitsgesichtspunkten hingewiesen werden. Ggf. käme auch die Angabe eines geschätzten Steueranteils der Bezugsgruppen in einer Nebenrechnung in Betracht, die jedoch deutlich von der Hauptberechnung der Anteile getrennt werden sollte(3).

Auch der dritte mögliche Zweifelsfall hinsichtlich der Gruppenzurechnung in einer Periode (4) betrifft die Frage, ob bestimmte

1 Ursachen dafür können z.B. die Progressionswirkung bei Bezügen aus mehreren Einkommensquellen und die Auswirkungen der Steuerklassenwahl sein.

2 Zum Steuerschuldverhältnis vgl. §§ 37-50 AO.

3 Zur Durchführung einer solchen 'Sekundärverteilung' für die Bezugsgruppe 'Mitarbeiter' vgl. Albach, H. (1978), S. 626 und 628.

4 Vgl. Fallunterscheidung auf S. 138.

Positionen der 'öffentlichen Hand' zugerechnet werden sollen. Strittig könnte diesbezüglich die Zurechnung der indirekten Steuern sein, sofern man diese als abwälzbare Steuern definiert(1). Im Rahmen der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung werden nur die direkten Steuern in Bezugsfeld 'öffentliche Hand' erfaßt, während die indirekten Steuern analog den Vorleistungen die zugrunde zulegende Gesamtgröße mindern(2). Auch für Zwecke der gR wird diese Möglichkeit teilweise mit dem Argument vertreten, durch ihren spezifischen Charakter führten indirekte Steuern zu keiner wirtschaftlichen Belastung für das jeweilige Unternehmen(3). Gegen diese Argumentation ist jedoch einzuwenden, daß die Überwälzbarkeit von Steuern ein problematisches Abgrenzungskriterium darstellt. "Ob eine Steuer überwälzt wird, hängt nicht von der Art der Steuer ab, sondern davon, ob die allgemeine Marktsituation und die besondere Stellung eines Unternehmens am Markt eine Überwälzung zulassen. Es ist möglich, daß in einer bestimmten Marktsituation eine 'direkte' Steuer überwälzt werden kann (z.B. die Körperschaftsteuer), während in einer anderen Situation die Überwälzung einer 'indirekten' Steuer nicht oder nur teilweise gelingt"(4). Die Bestimmung der Einkommensanteile nach Maßgabe der wirtschaftlichen Trägerschaft dürfte jedoch an den vielfältigen Interdependenzen der Unternehmensaktivitäten scheitern. Es sollten daher keine Unterschiede bzgl. der Zurechnung der direkten und der indirekten Steuern erfolgen.

Die vierte grundsätzliche Möglichkeit, durch die es zu Mehrdeutigkeiten hinsichtlich der Gruppenzurechnung innerhalb einer Berichtsperiode kommen kann, beruht - wie oben aufgezeigt(5) - auf Vereinfachungserwägungen. Für die Erstellung der GuV-Rechnung als Ausgangsgrundlage des monetären Darstellungsteils ist es nicht von primärer Bedeutung, Aufwandspositionen nach Empfängergruppen getrennt festzuhalten. Aus diesem Grund können Fälle auftreten, in denen in einer Position Beträge zusammengefaßt sind, die unter-

1 Zu den verschiedenen Definitionsmöglichkeiten direkter und indirekter Steuern vgl. Wöhe, G. (1978), S. 56.

2 Vgl. Neubauer, W. (1968), S. 33-35.

3 Zur Zurechnungskontroverse hinsichtlich der Indirekten Steuern vgl. Beier, J. (1977), S. 1061; derselbe (1977a), S. 1106 f.; Weber, H.K. (1980), S. 11.

4 Wöhe, G. (1978), S. 56.

5 Vgl. S. 138.

schiedlichen Bezugsgruppen der gR zuzurechnen wären. Das wichtigste Beispiel hierfür dürfte die Position 'sonstige Aufwendungen' bilden. Nach dem Gliederungsvorschlag des Arbeitskreises 'Das Unternehmen in der Gesellschaft' soll dieser Posten einheitlich unter den Vorleistungen erfaßt werden(1). Dies kann jedoch für Zwecke der gR dem Richtigkeitspostulat zuwiderlaufen. So weist Hirte darauf hin, daß die betreffende Position üblicherweise auch die an die 'öffentliche Hand' zu entrichtenden Abgaben und Gebühren umfaßt. Die öffentlichen Abgaben seien ihrem Charakter nach den Steuern gleichzusetzen und daher der 'öffentlichen Hand' zuzurechnen(2). Die Gebühren dagegen seien als Entgelt für besondere Dienstleistungen anzusehen, weshalb ein Wahlrecht für ihre Zurechnung einzuräumen sei, wobei allerdings "der Grundsatz, Positionen der aktienrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung nur in unbedingt notwendigen Umfang aufzugliedern /dafür/ spricht ..., es bei der vom Arbeitskreis vorgeschlagenen Erfassung der Gebühren ... als Vorleistungen zu belassen"(3). Hinsichtlich der Notwendigkeit, Positionen wie die 'sonstigen Aufwendungen' einer Prüfung auf eine ggf. notwendige Aufspaltung zu unterziehen, sowie der Ausführungen zu den öffentlichen Abgaben ist Hirte zuzustimmen. Als zweifelhaft ist jedoch der im Zusammenhang mit den Gebühren aufgestellte Grundsatz anzusehen. Die Ermittlung der richtigen Gruppenanteile als Zielsetzung des monetären Darstellungsteils erfordert gerade umgekehrt eine möglichst weitgehende Aufgliederung von Positionen, die sich auf einen heterogenen Bezugsgruppenkreis beziehen. Bzgl. der Gebühren erscheint zwar tatsächlich - aus dem von Hirte genannten Grund - eine Zurechnung sowohl zu den 'Lieferanten im weitesten Sinne' als auch zur 'öffentlichen Hand' vertretbar. Aus Klarheitsgründen erscheint es allerdings erforderlich, im ersten Fall eine weitere Untergliederung der Bezugsgruppe 'Lieferanten' vorzunehmen, um die auf die 'öffentliche Hand' entfallenden Beträge gesondert ausweisen zu können(4), im zweiten Fall auf den vorleistungsähnlichen Charakter der im Staatsanteil enthaltenen Positionen hinzuweisen.

1 Vgl. Anhang 4.

2 Vgl. Hirte, E. (1979), S. 14 f.

3 Ebenda, S. 15.

4 Zur Untergliederung der Bezugsgruppen vgl. S. 131 f.

431.214.4 Leistungen der dritten Kategorie

Die Ursachen für periodenübergreifende Zurechnungsprobleme können im wesentlichen darauf beruhen, daß

- erstens erwirtschaftete und damit 'grundsätzliche verteilbare Beträge' aus gesetzlichen und/oder wirtschaftlichen Gründen in der betrachteten Periode zunächst einbehalten und ggf. später ausgeschüttet werden,
- zweitens der in der GuV-Rechnung für die Berichtsperiode ausgewiesene gruppenbezogene Aufwand unter Umständen von den an die betreffende Gruppe tatsächlich geleisteten Beträgen abweicht.

Die daraus resultierende Problematik sei im folgenden anhand einiger besonders gravierender Fälle aufgezeigt. Hinsichtlich der ersten Ursache wird auf die Bildung offener Rücklagen(1), hinsichtlich der zweiten Ursache auf die Problematik der Pensionsrückstellungen und der Abschreibungen eingegangen.

Bzgl. der Beträge, die in der Berichtsperiode in die gesetzliche und die freie Rücklage eingestellt werden(2), finden sich in der Literatur grundsätzlich folgende Zurechnungsvorschläge:

- Zurechnung zu den Eigenkapitalgebern(3),
- noch keine Zurechnung, sondern später ggf. Zurechnung der durch Entnahmen aus den Rücklagen ausgeschütteten Gewinne an die Eigenkapitalgeber(4),
- grundsätzlich Präferenzierung der ersten Möglichkeit, allerdings wegen des Verlustrisikos Billigung der zweiten Möglichkeit(5).

Insbesondere wegen der Bedeutsamkeit der zu treffenden Zurechnungsentscheidung für die Anteilsermittlung soll der dritte Vorschlag, der auf ein Wahlrecht hinauslaufen würde, nicht weiter verfolgt werden. Zu entscheiden ist daher, ob den Anteilseignern

1 Die diesbezüglichen Ausführungen gelten analog auch für Sonderposten mit Rücklageanteil.

2 Vgl. § 157 Abs. 1 Position 30 AktG.

3 Vgl. z.B. Scheibe-Lange, I. (1978), S. 635.

4 Vgl. z.B. Springer, G.G. (1976), S. 31; Budäus, D. (1977), S. 194.

5 Vgl. Goetzke, W. (1979), S. 423 f.

nur die ausgeschütteten oder zusätzlich die einbehaltenen Gewinnanteile zugerechnet werden sollen. Als Kriterium für die Lösung dieser Zurechnungsfrage soll hier darauf abgestellt werden, inwiefern von der Rücklagenbildung Zielsetzungen der Koalitionsteilnehmer berührt werden. Generell kann argumentiert werden, daß die Bildung von Rücklagen eine kapitalmäßige Stärkung bedeutet und somit zur Unternehmenserhaltung als gemeinsamem Ziel aller Koalitionsteilnehmer beiträgt(1). Einkommensziele als spezifische Zielsetzungen der Bezugsgruppen im Hinblick auf den monetären Darstellungsteil werden dagegen erst dann berührt, wenn Rücklagenanteile einer gruppenspezifischen Zwecksetzung zugeführt werden, also z.B. an die Anteilseigner ausgeschüttet werden. Diese grundsätzlich unterschiedlichen Zielkategorien sollten bei der Ausgestaltung des monetären Darstellungsteils explizit berücksichtigt werden. Geeignet dazu erscheint grundsätzlich der zweite oben genannte Vorschlag, wonach nur die für eine Periode ausgeschütteten Gewinne den Anteilseignern zugerechnet werden, die Rücklagenerhöhungen dagegen zunächst in einem zusätzlich zu bildenden 'Hilfsbezugsfeld' erfaßt werden.

Analog zu beurteilen ist auch der Fall der Bildung von Pensionsrückstellungen. Strittig ist hierbei, ob die Pensionszahlungen als Leistungen an die (ehemaligen) Mitarbeiter (2,3) oder bereits die in der GuV-Rechnung gebildeten Aufwandsposten als Leistungen an die (derzeitigen) Mitarbeiter berücksichtigt werden sollen(4). Für die zweite Möglichkeit würde insbesondere sprechen, daß Pensionsansprüche seit Erlaß des Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung vom 19.12.1974 weitgehend vor Verfall geschützt sind(5). Gegen diese Möglichkeit ist jedoch wiederum einzuwenden, daß die an die betriebliche Altersversorgung geknüpften Zielvorstellungen dadurch nicht hinreichend berücksichtigt werden. Es handelt sich hierbei um ein typisches Beispiel aus dem Bereich der betrieblichen Sozialleistungspolitik, bei dem wirtschaftliche und soziale Zielsetzungen in einem Komplementaritäts-

1 Vgl. Mintrop, A. (1976), S. 11.

2 Vgl. Scheibe-Lange, I. (1978), S. 635 f.; Beier, J. (1980), S. 1134 f.

3 In diesem Fall wären als zusätzliche Untergruppe die ehemaligen Mitarbeiter in die Betrachtung einzubeziehen.

4 Vgl. Goetzke, W. (1979), S. 423 f.; Reichmann, T./Lange, Ch. (1980), S. 533 f.

5 Vgl. Goetzke, W. (1979), S. 424.

verhältnis zueinander stehen(1). Die dem Unternehmen durch die Bildung von Pensionsrückstellungen zur Verfügung gestellten Beträge machen häufig einen Großteil der Selbstfinanzierung aus(2). Aus diesem Grund sollte der ersten Möglichkeit gefolgt werden, wonach

- den Mitarbeitern erst die Pensionszahlungen zugerechnet werden,
- die Einstellungen in die Rückstellungen dagegen in einem 'Hilfsbezugsfeld' erfaßt werden, wobei es allerdings erforderlich ist, Ausgleichsposten in Höhe der jährlichen Auszahlungsbeträge zu bilden.
- Unter Klarheitsgesichtspunkten sollte allerdings bei der Darstellung des Bezugsfeldes 'Mitarbeiter' auf die bestehenden Pensionsansprüche hingewiesen werden.

Eine Diskrepanz zwischen Leistungen an die Gruppen und gebildetem Aufwand besteht weiterhin bei Bezug von langlebigen Wirtschaftsgütern, die in Höhe der für sie gebildeten Abschreibungen in die GuV-Rechnung eingehen. Zur Berücksichtigung dieser Vorleistungen wird - ähnlich den bisher behandelten Beispielen - vorgeschlagen:

- die Berücksichtigung der Abschreibungsbeträge als Vorleistungen(3),
- die Zurechnung der Abschreibungen zu der Bezugsgruppe 'Kapitalgeber'(4),
- die Erfassung in Höhe der Auszahlungen bei den Lieferanten(5), wobei - analog der Behandlung der Leistungen aus der betrieblichen Altersversorgung - wiederum ein 'Hilfsbezugsfeld' zur Erfassung der Abschreibungsbeträge zu bilden ist, die jeweils um die den Lieferanten zuzurechnenden Beträge zu vermindern sind.

1 Vgl. Marr, R./Stitzel, M. (1979), S. 425.

2 Vgl. Hentze, J. (1977), S. 137.

3 Vgl. z.B. Reichmann, T./Lange, Ch. (1980), S. 531-533; dieselben (1981), S. 951-953.

4 Vgl. z.B. IG Chemie-Papier-Keramik (1978), S. 76-78; Scheibe-Lange, I. (1978), S. 635.

5 Vgl. Chmielewicz, K. (1975), S. 97.

Eine Entscheidung zwischen den beiden zuerst genannten Möglichkeiten bildet das 'Kernproblem' bei der Kontroverse um die Verwendung der Brutto- oder der Nettowertschöpfung. Der zweite Vorschlag wird im wesentlichen damit begründet, daß Abschreibungen finanziell ausschließlich der Kapitalseite zugute kämen, da sie

- bzgl. ihrer Höhe unter gewinnpolitischen und steuertaktischen Überlegungen manipulierbar seien(1)
- und aufgrund der Tatsache, daß in der betrachteten Periode keine Auszahlungen mehr anfielen, die Abschreibungen vielmehr in die Preise einkalkuliert würden, der Unternehmensleitung zur freien Verfügung ständen(2).

Dagegen begründen die Vertreter des ersten Vorschlags ihre Ansicht hauptsächlich damit, die Abschreibungen stellten von ihrer Funktion her den Gegenwert für die gleichzeitig vernichteten Sachwerte dar. Sie ständen nicht zur freien Verfügung, sondern würden bei einem auf Dauer angelegten Unternehmen zu Wiederbeschaffungszwecken benötigt. Deshalb seien sie nicht anders zu behandeln als andere Vorleistungen, woraus sich als Folge ergebe, daß dem monetären Darstellungsteil die Nettowertschöpfung zugrunde zu legen sei(3).

Es wurde oben dafür plädiert, den monetären Darstellungsteil auf der Grundlage der Unternehmensleistung aufzubauen(4). Die Kontroverse um die Abschreibungen kann damit jedoch nicht vernachlässigt werden. Vielmehr bestehen immer noch die Möglichkeiten, die Abschreibungen gemäß den ersten beiden Vorschlägen den Kapitalgebern oder den Lieferanten zuzurechnen. Beide Möglichkeiten erscheinen jedoch wiederum nicht geeignet, den vorliegenden Zielbeziehungen gerecht zu werden. Die Zurechnung zu den Kapitalgebern würde erstens zu einer Vernachlässigung der Leistung wesentlicher Beträge an die Lieferanten führen; es würde also eine für Zwecke der gR sachlich nicht gerechtfertigte Unterscheidung zwischen verschiedenen Vorleistungsarten vorgenommen. Zweitens würde dabei unterstellt, daß Finanzierungseffekte bzgl. der Abschreibungen

1 Vgl. Schlossarek. G. (1977), S. 9.

2 Vgl. IG Chemie-Papier-Keramik (1978), S. 76-78.

3 Vgl. Goetzke, W. (1979), S. 422 f.; Reichmann, T./Lange, Ch. (1981), S. 951-953.

4 Vgl. Gliederungspunkt 431.213.

ausschließlich den Kapitalgebern zugute kämen⁽¹⁾. Bei der Zurechnung der Abschreibungen zu den Lieferanten würde der Finanzierungseffekt dagegen vollkommen vernachlässigt. Die Leistung von Beträgen an die Lieferanten wurde zwar berücksichtigt, aber nicht in der Weise dargestellt, wie sie sich bei der Bezugsgruppe 'Lieferanten' in der jeweiligen Berichtsperiode auswirkt.

Aus diesen Gründen erscheint es - analog der Behandlung der Pensionsrückstellungen - sinnvoll, dem dritten Vorschlag zu folgen, die Abschreibungen also als nicht direkt einkommenswirksame Größen und aufgrund ihres Finanzierungseffektes in einem 'Hilfsbezugsfeld' zu erfassen und den Lieferanten Leistungen in Höhe der Auszahlungen zuzurechnen, die jedoch den im 'Hilfsbezugsfeld' erfaßten Abschreibungen als Korrekturposten gegenüberzustellen sind. Gegen diese Möglichkeit wird - sowohl in bezug auf die Pensionsrückstellungen als auch auf die Abschreibungen - insbesondere vorgebracht, daß sie "dem Ziel der periodengerechten Ermittlung der Leistung des Unternehmens nicht gerecht /würde/"⁽²⁾. Dagegen ist jedoch einzuwenden, daß eine periodengerechte Gewinnermittlung gar nicht das Ziel des monetären Darstellungsteils im Rahmen der gR darstellt. Ziel ist vielmehr die Ermittlung der richtigen Gruppenanteile. Der ausgeschüttete Gewinn als einer dieser Anteile ergibt sich zwar u.a. unter Beachtung handelsrechtlicher Periodisierungserfordernisse. Er erfährt jedoch durch die vorgeschlagenen Zurechnungsformen keinerlei Veränderungen. Insofern ist die an der hier vertretenen Auffassung geübte Kritik zurückzuweisen.

431.215 Zusammenfassung der Ergebnisse

Zusammenfassend seien für die Ausgestaltung des monetären Darstellungsteils unter Richtigkeits- und Klarheitsgesichtspunkten folgende Vorschläge festgehalten:

- Hinsichtlich der Abgrenzung der relevanten Gruppen sollte eine Orientierung daran erfolgen, ob die in Frage kommenden Personenkreise hinsichtlich der Koalition 'Unternehmung' Einkommensziele verfolgen.

¹ Vgl. dazu die analoge Kritik zur Behandlung der Rücklagen auf S. 144 f.

² Goetzke, W. (1979), S. 423. Vgl. ähnlich auch Reichmann, T./Lange, Ch. (1980), S. 531 und 533 f.

- Es ist eine ausreichend tiefe Untergliederung der Gruppen vorzunehmen.
- Es sollten personelle 'Hauptbezugsfelder' und funktionelle 'Hilfsbezugsfelder' gebildet werden.
- Als grundlegende Gesamtgröße sollte die Unternehmensleistung gewählt werden.
- Für die anteilmäßige Zurechnung der Gesamtgröße auf die Gruppen wurden hinsichtlich einiger wesentlicher Problemfälle spezifische Kriterien aufgestellt. Eine zusammenfassende Darstellung ergibt sich diesbezüglich aus Tab. 6(1).

431.22 Grundsatz der Stetigkeit

Informationen zur Bestimmung des Grades der Erreichung finanzieller Zielvorstellungen ergeben sich nicht nur aus den in einer Periode realisierten Anteilen der Bezugsgruppen - ggf. im Verhältnis zu den Anteilen anderer Gruppen - sondern auch aus den Veränderungen der Anteile im Zeitablauf. Teilweise wird in der Literatur sogar argumentiert, daß die Aussagefähigkeit des monetären Darstellungsteils vorrangig in der Entwicklung der Anteile im Zeitablauf liege(2). Als Indiz für die große Bedeutung, die der Anteilsentwicklung zugemessen wird, können insbesondere die sich mehrenden Untersuchungen über Ursachen und Auswirkungen von Anteilsverschiebungen auf überbetrieblicher Ebene angesehen werden(3).

Voraussetzung dafür, daß aus der Verfolgung der Anteilsentwicklung richtige Schlüsse gezogen werden können, ist die Vergleichbarkeit der zugrundegelegten Darstellungen(4). Diese hängt wiederum davon ab, daß der Grundsatz der Stetigkeit eingehalten wird(5). Es sei im folgenden davon ausgegangen, daß dies im Rahmen der Erstellung der GuV-Rechnungen als Ausgangsgrundlage des monetären Darstellungsteils geschehen sei. In diesem Fall bezieht

1 Vgl. Tab. 6 auf S. 150.

2 Vgl. Budäus, D. (1977), S. 195; Domsch, M. (1979), S. 106.

3 Vgl. Albach, H. (1978); Faltlhauser, K. (1978b), S. 164-170.

4 Zur analogen Bedeutung der Vergleichbarkeit hinsichtlich der Analyse der Unternehmensentwicklung im Zeitablauf vgl. Leffson, U. (1980), S. 383 f.

5 Vgl. ebenda, S. 388 f.

Kategorie	Kennzeichnung	ggf. Ursachen für Zurechnungsproblematik	Beispiele für die Leistungsarten	Zugrundegelegte Zurechnungskriterien bzgl. der Problemfälle	Besonderheiten
1	Leistungen, die einer Gruppe jeweils eindeutig zurechenbar sind	entfällt	- Löhne und Gehälter - abgeführte Gewinne	entfällt	keine
2	Leistungen, bei denen in der Berichtsperiode eine Zurechnung zu verschiedenen Gruppen in Betracht kommen könnte	21 Gruppenüberschneidungen bzw. mehrdeutige Zuordnungsmöglichkeiten von Koalitionsteilnehmern zu Gruppen 22 Finanzielle Beziehungen zwischen den Bezugsgruppen	- Mieten und Pachten - Leistungen im Rahmen der betrieblichen Erfolgsbeteiligung Einkommensabhängige Steuern der Koalitionsteilnehmer	Zurechnung nach Maßgabe der (Haupt-)Funktion der Leistungsempfänger bzgl. der betrachteten Unternehmung Grundsätzliche Beschränkung auf die Steuerarten, bzgl. derer die Unternehmung als Steuerschuldner gilt	Verweis im Falle von Mehrfachmitgliedschaften Erläuterungsnotwendigkeit und ggf. Aufnahme zusätzlicher, geschätzter Größen in einer Nebenrechnung
3	Leistungen, bzgl. derer eine Gruppenzurechnung in unterschiedlichen Perioden in Betracht kommen könnte	23 Spezifischer wirtschaftlicher Charakter der Leistungsarten	Indirekte Steuern i. S.v. abwälzbaren Steuern	Gleichbehandlung von direkten und indirekten Unternehmenssteuern	keine
		24 Erwägungen zur abrechnungstechnischen Vereinfachung	Öffentliche Abgaben und Gebühren	Genaue Untersuchung von Sammelposten auf Aufgliederungserfordernisse	ggf. Notwendigkeit zur Bildung zusätzlicher Untergruppen bzw. ergänzender Kommentare
		31 Einbehaltung erwirtschafteter Gewinne 32 Abweichungen zwischen verrechnetem Aufwand und realisierten Leistungen	Rücklagen - Pensionsrückstellungen - Abschreibungen	Explizite Berücksichtigung von Komplementärsbeziehungen; Trennung von Zielen, die die Gesamtkoalition betreffen, von den spezifischen Einkommenszielen der Koalitionsteilnehmer	Notwendigkeit zur Bildung von 'Hilfsbezugsfeldern' ggf. Verweis nach Maßgabe von Zweckwidmungen

Tab. 6: Übersicht über die Vorschläge zur Anteilszurechnung auf die Bezugsgruppen im Rahmen des monetären Darstellungsteils

sich die Forderung nach Stetigkeit für die spezifischen Zwecke der gR nur noch auf die unter 431.21 erörterten Problemstellungen. Es ist also grundsätzlich zu fordern, daß

- den Berechnungen in aufeinander folgenden Jahren stets der gleiche Gesamtgrößentyp zugrundegelegt wird,
- die Gruppenabgrenzung und insbesondere auch die Untergliederung der Gruppen anhand der gleichen Kriterien erfolgt und
- die Kriterien für die Zurechnung der Anteile auf die Gruppen beibehalten werden.

Hinsichtlich der Wahl der Gesamtgröße sei beispielhaft auf eine im Rahmen des französischen Indikatorenkatalogs zu bildende Kennziffer hingewiesen. Der Mitarbeiteranteil ist hierbei wahlweise ins Verhältnis zur Wertschöpfung oder zum Umsatz zu setzen(1). Angesichts der erheblichen Anteilsabweichungen, die sich bei der vergleichbaren Entscheidung zwischen Unternehmensleistung und einer der Wertschöpfungsarten ergeben können(2), dürfte ein Wechsel zwischen diesen Alternativen eine mit dem Rechnungszweck nicht zu vereinbarende Durchbrechung der Stetigkeit bedeuten.

432 Mehrdimensionaler Darstellungsteil

432.1 Charakteristik des Darstellungsteils und Überblick über den Stand der Entwicklung

Der mehrdimensionale Darstellungsteil dient der Darstellung der quantifizierbaren gesellschaftlichen Verflechtungen, die sich auf nicht-finanzielle Zielvorstellungen der Koalitionsteilnehmer beziehen. Seine diesbezüglichen Vorteile gegenüber alternativen Konzepten lassen sich zusammenfassend wie folgt kennzeichnen:

- Die mehrdimensionale Darstellungsform bietet den größten Freiheitsspielraum bei der Abbildung der Sachverhalte, so daß deren qualitativ unterschiedlicher Natur weitestgehend Rechnung getragen werden kann.
- Durch die disaggregierte Darstellungsweise werden die Transparenz der Darstellungen erhöht und dem pluralistischen Zielsystem der Unternehmung Rechnung getragen.
- Durch die Strukturierung der darzustellenden Sachverhalte im Rahmen eines Kennziffernkatalogs entfällt die Notwendigkeit zur Treffung subjektiver Einzelentscheidungen hinsichtlich der Wertung von Sachverhalten als 'sozialer Nutzen' oder 'soziale Kosten'.

Anzumerken ist allerdings, daß diese Vorteile nur unter der Voraussetzung voll zum Tragen kommen können, daß die Entwicklung aussagefähiger Indikatoren für alle relevanten Zielbereiche gelingt. Ein befriedigender Entwicklungsstand kann derzeit allenfalls bzgl. der Darstellung der Beziehungen zu den Mitarbeitern und des ökologisch-technischen Bereichs als erreicht angesehen werden⁽¹⁾. Hinsichtlich der Ausdehnung auf andere Bereiche stehen momentan die Beziehungen zu den Konsumenten im Vordergrund der Untersuchungen⁽²⁾.

¹ Vgl. Brauchlin, E. (1977), S. 432; Dierkes, M. (1978), S. 125. Zur Kritik an den arbeitsorientierten Indikatoren der französischen 'bilan social' vgl. Derrera, E. (1980).

² Vgl. Picot, A. (1977), S. 215-223, insbesondere die Indikatoren-Matrix auf S. 219; o.V. (1979), S. 89.

Neben Forschungsaktivitäten im einzelwirtschaftlichen Bereich ist jedoch vor allem auf die Sozialindikatorenforschung im gesamtwirtschaftlichen Bereich hinzuweisen(1). Ausgehend von der Kritik am Sozialprodukt in seiner Eigenschaft als Wohlstandsmaßstab wird dort versucht, den wenig präzisierten Begriff 'Lebensqualität' mit Hilfe von Indikatoren zu operationalisieren. Je nach der spezifischen Fragestellung werden 'Sozialindikatoren' dabei allerdings unterschiedlich weit definiert. "Ein Konsens besteht allein darüber, daß das Qualifikationsmerkmal 'sozial' im engeren Sinne darauf verweist, daß diejenigen Aspekte der gesellschaftlichen Lebensbedingungen gemessen werden sollen, die von der herkömmlichen ökonomischen Betrachtungsweise nicht abgedeckt werden, und daß es sich in einem weiteren Sinne auf sämtliche gesellschaftlich beachtlichen menschlichen Lebensbedingungen, Verhaltensweisen und Wahrnehmungen bezieht"(2). Diese Definitionen finden ihre Parallele bei den Versuchen, gesellschaftliche Verflechtungen für Zwecke der gR abzugrenzen. Zur Kritik sei deshalb auf die diesbezüglichen Ausführungen verwiesen(3).

432.2 Teilprobleme im Rahmen des mehrdimensionalen Darstellungsteils

432.21 Übersicht über die Problemstellungen

Die Gesamtproblematik bei der Erstellung des mehrdimensionalen Darstellungsteils kann gedanklich in mehrere Schritte aufgespalten werden. Da mehrdimensionale Darstellungsformen im Rahmen der gR noch nicht gebräuchlich sind, müßte ein erster Schritt darin bestehen, einen grundlegenden Indikatorenkatalog zu entwickeln, wobei wiederum drei Teilaspekte zu unterscheiden sind:

1. Erfassung der aufzunehmenden Sachverhalte,
2. Entwicklung von Indikatoren zur Darlegung der Sachverhalte und ggf. von Vergleichsgrößen,

1 Vgl. z.B. Zapf, W. (1974); derselbe (1974a); Leipert, Ch. (1975); Zapf, W. (1975); Walser, P. (1975); Leipert, Ch. (1978); Hoffmann-Nowotny, H.-J. (1980) und als Bibliographie Simonis, H. und U.E. (1976).

2 Leipert, Ch. (1975), S. 239.

3 Vgl. S. 57 ff.

3. Regeln zur zweckgerechten Übermittlung der aufzunehmenden Sachverhalte.

Nach der Entwicklung des Kataloges ist dieser auf die jeweilige Unternehmenssituation anzuwenden. In zukünftigen Perioden ist darüber zu entscheiden, ob der Katalog unverändert übernommen oder revidiert werden soll. Die aufgezeigten Schritte sowie die dabei relevanten Rechnungslegungsgrundsätze sind in Abb. 17 im Zusammenhang dargestellt(1). Ihre Konkretisierung ist Gegenstand der folgenden Ausführungen. Es sei darauf hingewiesen, daß aus Gründen der zwischenbetrieblichen Vergleichbarkeit und wegen der Problematik der Berücksichtigung negativer gesellschaftlicher Auswirkungen gesetzliche (Teil-)Regelungen im Rahmen des ersten Schrittes wünschenswert wären(2). In Frage kämen dabei verschiedene Intensitätsstufen. In Frankreich ist der grundlegende Indikatorenkatalog weitestgehend gesetzlich normiert, wobei lediglich bei der Auswahl der Berechnungsmethoden teilweise gewisse Freiheitsspielräume gewährt werden. Außerdem besteht dort die Möglichkeit, die allgemeingültige Indikatorenliste unternehmensintern zu erweitern(3).

432.22 Entwicklung des vorzugebenden Indikatorenkatalogs

432.221 Erfassung der aufzunehmenden Sachverhalte unter dem Grundsatz der Vollständigkeit

Der erste notwendige Schritt im Rahmen der Entwicklung des - dem mehrdimensionalen Darstellungsteil zugrundezulegenden - Indikatorenkatalogs besteht darin, die Sachverhalte zu erfassen, für die dann in einem weiteren Schritt geeignete Indikatoren zu entwickeln sind. Als Maßstab bei der Durchführung des ersten Schrittes ist der Grundsatz der Vollständigkeit anzusehen, zu dessen Konkretisierung gemäß den Ausführungen unter 414 das Kriterium der Bedarfsgerechtigkeit vorgeschlagen wurde(4). Einen Ansatzpunkt

1 Vgl. Abb. 17 auf S. 155.

2 Vgl. S. 39.

3 Vgl. Vogelpoth, N. (1980), S. 170 und 179 f.

4 Die Notwendigkeit der Berücksichtigung des bestehenden Informationsbedarfs der Bezugsgruppen bei der inhaltlichen Ausgestaltung speziell des mehrdimensionalen Darstellungsteils betonen auch Budäus, D. (1976), S. 238; Picot, A. (1977), S. 212 f.; Weihe, H.J. (1977), S. 82.

Ausgestaltung des mehrdimensionalen Darstellungsteils

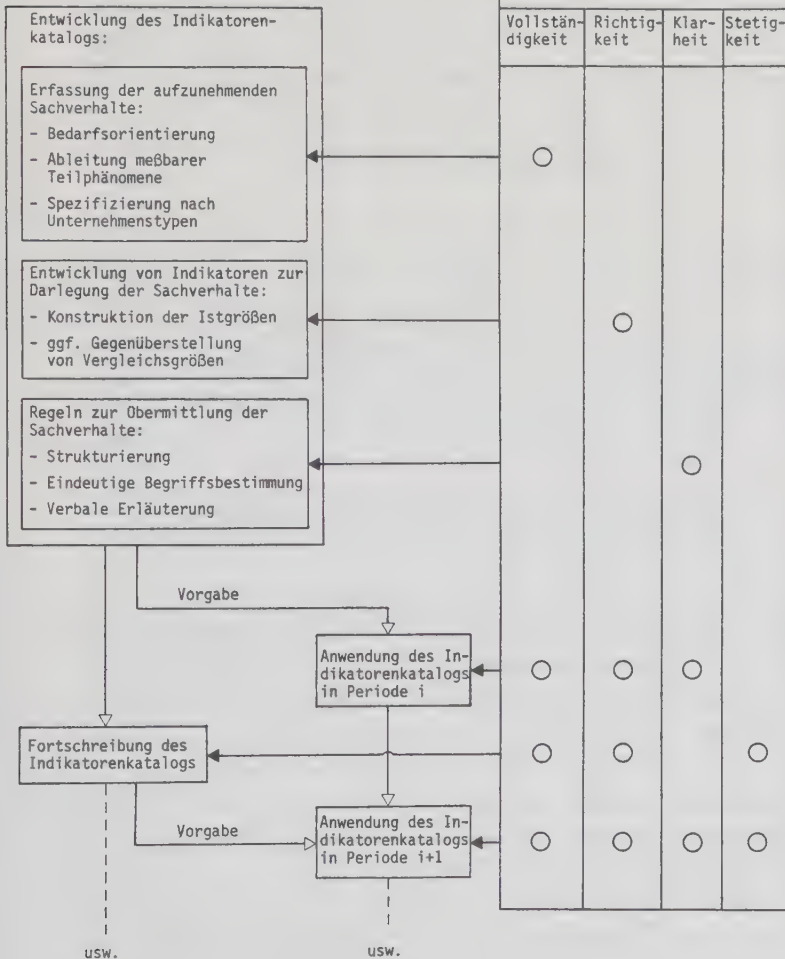


Abb. 17: Teilprobleme bei der Ausgestaltung des mehrdimensionalen Darstellungsteils und die dabei anzuwendenden Rechnungslegungsgrundsätze

zur Erfüllung dieses Kriteriums könnte z.B. im Hinblick auf die Bezugsgruppe 'Mitarbeiter' die Prüfung des vom DGB vorgeschlagenen Indikatorenkatalogs bilden(1), sofern man die Gewerkschaften als legitime Vertreter der Arbeitnehmerseite hinsichtlich der Einbringung ihrer Interessen in den Bedarfsermittlungsprozeß ansieht(2, 3). Bzgl. der Interessenberücksichtigung der Unternehmensleitungen ist in bezug auf eine mehrdimensionale Darstellungsform vor allem der vom Arbeitskreis 'Das Unternehmen in der Gesellschaft' des Betriebswirtschaftlichen Ausschusses des Verbandes der Chemischen Industrie e.V. vorgeschlagene Katalog zu nennen(4).

Je nachdem, wie hoch der Komplexitätsgrad der im Rahmen der Bedarfsermittlung erhaltenen Ergebnisse ist, müssen die Bedarfskategorien - um eine spätere operationale Formulierung der Indikatoren zu ermöglichen - ggf. noch in meßbare Teilelemente zerlegt werden. "Angenommen es entsteht bei der Produktion ein externer Effekt Umweltverschmutzung. Diese hochaggregierte Größe kann in Wasser-, Luft- und/oder Bodenverschmutzung zerlegt werden. Luftverschmutzung wiederum kann durch feste, flüssige und/oder gasförmige Schadteile, selbst durch gefährliche Strahlung verursacht werden. Als Anzeiger für Luftverschmutzung durch feste Schadteile käme etwa der Rußgehalt der Luft in Betracht"(5). Ein Beispiel für eine Zerlegung komplexer Zielbereiche - allerdings in bezug auf den gesamtwirtschaftlichen Bereich - bildet das Indikatorensystem der OECD(6). Die Zerlegung des Wohlstandsziels erfolgt zunächst in acht Hauptzielbereiche ('primary goal areas'), aus denen wieder-

1 Vgl. S. 92 sowie Anhang 6.

2 Zur diesbezüglichen Problematik vgl. Weltzig, J.K. (1979a), S. 201 f.

3 Diese Aussage gilt allerdings nicht für die in den Kapiteln 7-10 des Katalogs geforderten Informationen. Es handelt sich hierbei um Informationskategorien, die nicht oder nicht ausschließlich die Arbeitnehmer betreffen, so daß dem DBG-Forderungskatalog diesbezüglich nur eine diskussionsanregende Funktion zugesprochen werden könnte. Anzumerken ist, daß die genannten Kapitel den Hauptunterschied zum französischen Indikatorenkatalog darstellen, der ausschließlich mitarbeiterbezogene Informationen enthält. Zum Vergleich beider Kataloge vgl. Anhang 5 und 6.

4 Vgl. Anhang 7.

5 Eichhorn, P. (1976), S. 162 f. Vgl. dazu auch das Grundscheina eines technischen Datenkonzeptes auf S. 93 dieser Arbeit.

6 Vgl. OECD (1973); dieselbe (1977).

rum Hauptziele ('social concerns') und Unterziele ('subconcerns') abgeleitet werden, für die letztlich eine Bildung operationaler Indikatoren möglich ist.

Im Rahmen der Darstellung des grundlegenden Prozeßablaufs zur Ermittlung des Informationsbedarfs wurde auf die Notwendigkeit der Differenzierung nach verschiedenen Unternehmenstypen hingewiesen(1). Da die Sachverhaltsauswahl im Rahmen des mehrdimensionalen Darstellungsteils sich auf das Ergebnis dieses Prozesses stützen sollte, ist die - dort beispielhaft vorgenommene - Klassifizierung auch bei der Entwicklung des Indikatorenkatalogs zu berücksichtigen. Hingewiesen sei in diesem Zusammenhang auf die in Frankreich vorgenommene Informationsabstufung(2), wobei allerdings zu beachten ist, daß die dortige Kriterienwahl für die Abgrenzung von Unternehmenstypen von der Beschränkung auf arbeitsorientierte Indikatoren geprägt ist, also vermutlich für Zwecke der weitergehenden gr in der BRD nicht analog übernommen werden könnte.

432.222 Entwicklung von Indikatoren zur Darlegung der Sachverhalte unter dem Grundsatz der Richtigkeit

Die grundlegende Problematik der Entwicklung aussagefähiger Indikatoren resultiert aus der oben begründeten Notwendigkeit der Reduktion nicht direkt meßbarer Phänomene auf meßbare Teileigenschaften. "Eine hervorstechende Eigenschaft sozialer Indikatoren ist /deshalb/ darin zu sehen, daß sie für etwas stehen resp. einen Sachverhalt repräsentieren, der logisch auf einer höheren Stufe steht und den sie als solchen unmittelbar nicht ausdrücken"(3). Die Art und Weise, wie die Indikatoren den übergeordneten Sachverhalt repräsentieren, ist unter dem Grundsatz der Richtigkeit zu beurteilen. Dies wiederum erfordert die Konstruktion von Regeln, im Verhältnis zu denen die Indikatoren als richtig anzusehen sind(4). Aufgrund des oben gekennzeichneten Charakters von Indi-

1 Vgl. S. 70 f.

2 Zur beispielhaften Informationsabstufung nach den Kriterien 'Ebene' (Unternehmen oder Niederlassung), 'Größe' (nach Maßgabe der Beschäftigungszahl) und 'Betätigungsbereich' (Industrie und Landwirtschaft) vgl. Anhang 10.

3 Leipert, Ch. (1978), S. 68.

4 Vgl. S. 127.

katoren müßten diese Regeln sich vorrangig daran orientieren, in welchem Maße die in Betracht kommenden Typen von Indikatoren geeignet sind, gültige Aussagen über den übergeordneten Sachverhalt zu gestatten. Anzustreben ist also eine möglichst große Validität der Indikatoren. Zudem muß jedoch gewährleistet sein, daß die für die Indikatoren benötigten Daten in zuverlässiger Weise erhoben werden können, daß Messungen zu verschiedenen Zeitpunkten also c.p. zu den gleichen Ergebnissen führen würden. Als zweites Kriterium ist neben der Validität somit die Reliabilität der Indikatoren zu fordern(1).

Es soll im folgenden versucht werden, wesentliche Indikatorenkategorien daraufhin zu untersuchen, inwieweit sie den genannten Kriterien gerecht werden könnten. Hierzu sind allerdings nur tendenzielle Aussagen möglich, da sich die Sozialindikatorenforschung, wie die gR selbst, noch in einem relativ frühen Entwicklungsstadium befindet(2). Als wesentliche Indikatorenarten sind je nach der Meßstufe, auf der diese ansetzen, zu unterscheiden:

- Input- versus Outputindikatoren,
- objektive versus subjektive Indikatoren(3)).

Durch Inputindikatoren wird der zum Zwecke von Leistungen getätigte Mitteleinsatz gemessen. Sie haben also Instrumentalcharakter. Ein Beispiel für einen Inputindikator im Bereich der gR wären die in der Berichtsperiode getätigten Aufwendungen zur Verbesserung der Arbeitssicherheitssituation. Outputindikatoren messen demgegenüber die Auswirkungen durchgeführter Aktivitäten, die bzgl. des angeführten Beispiels in einer Senkung der Unfallraten liegen könnten(4).

1 Zu den Begriffen Validität und Reliabilität in bezug auf Indikatoren vgl. Picot, A. (1977), S. 172; Heinsohn, D. (1980), S. 68.

2 Vgl. Fischer-Winkelmann, W.F. (1980), S. 131.

3 Zur Unterscheidung in diese vier Indikatorenarten vgl. z.B. Leipert, Ch. (1978), S. 102-122.

4 Zu ähnlichen Beispielen für Input- und Outputindikatoren aus dem Bereich der französischen 'bilan social' vgl. Vogelpoth, N. (1980), S. 177 f.

Bei den Outputindikatoren ist weiterhin zwischen objektiven und subjektiven Indikatoren zu unterscheiden(1). "Dabei zielen 'objektive' Indikatoren auf die Messung von Tatbeständen, die unabhängig von der subjektiven Wahrnehmung der davon Betroffenen erhoben werden können"(2), während mittels subjektiver Indikatoren eine direkte Erfassung des Ausmaßes der Bedürfnisbefriedigung der betroffenen Individuen angestrebt wird. Die Betroffenen werden also "unmittelbar als aktiv bewertende Instanz herangezogen"(3). Divergierende Entwicklungen von - den gleichen Sachverhalt messenden - objektiven und subjektiven Indikatoren können sich insbesondere dadurch ergeben, daß subjektive Wahrnehmungen einer Vielzahl von Einflüssen unterliegen, die nicht oder nicht unmittelbar aus dem gemessenen Sachverhalt resultieren. Enke nennt im einzelnen folgende Ursachen:

- "- Durch die Steigerung des individuellen Anspruchsniveaus kann eine objektive Verbesserung subjektiv als weniger ausgeprägte Verbesserung oder gar als Verschlechterung der Lebensqualität gewertet werden.
- Durch die Erwartung einer positiven oder negativen Entwicklung bezüglich eines Zielbereiches kann das Ausmaß einer objektiven Verbesserung subjektiv größer oder kleiner empfunden werden.
- Die subjektive Einschätzung einer objektiven Sachlage ist abhängig von der allgemeinen Einstellung der Subjekte (z.B. von Optimismus/Pessimismus oder allgemeiner Zufriedenheit/Unzufriedenheit)"(4).

1 Die Einteilung kann jedoch auch anders vorgenommen werden, indem zunächst eine Unterscheidung nach objektiven und subjektiven Indikatoren erfolgt, wobei die objektiven Indikatoren dann wiederum Input- und Outputindikatoren umfassen. Zu diesem Systematisierungsansatz vgl. Picot, A. (1977), S. 211.

2 Leipert, Ch. (1975), S. 243.

3 Derselbe (1978), S. 113.

4 Enke, W. (1979), S. 93.

Die Beziehungen zwischen den skizzierten Indikatorenarten lassen sich wie folgt veranschaulichen:

Indikatorenart	Inputindikatoren	Outputindikatoren	
		Objektive (Output-) Indikatoren	Subjektive (Output-) Indikatoren
Meßstufe	Miteinsatz der Unternehmung	Objektive Tatbestände als Anzeiger für den Grad der Zielerreichung	Subjektive Wertung des Grades der Zielerreichung durch die Betroffenen
Beispiel (für die Bezugsgruppe Kunden)	Forschungs- und Entwicklungsaufwand zur Produktverbesserung	Veränderung der Produkteigenschaften	Ausmaß der Kundenzufriedenheit
Wirkungskette	<pre> graph LR A[Instrumentelle Komponente] --> B[Aufgrund objektiver Tatbestände vermutete Auswirkung] B --> C[Tatsächliche Auswirkung] D[Einflüsse sonstiger Faktoren] --> C </pre>		

Abb. 18: Beziehungen zwischen verschiedenen Typen von Indikatoren(1)

Sowohl der für Zwecke der französischen 'bilan social' zu erstellende Indikatorenkatalog als auch der DGB-Forderungskatalog sind überwiegend auf objektiven Outputindikatoren aufgebaut(2). Dagegen wird das Schwergewicht in dem vom Arbeitskreis 'Das Unternehmen in der Gesellschaft' vorgeschlagenen Katalog auf die Verwen-

1 In Anlehnung an Picot, A. (1977), S. 212.

2 Vgl. Anhang 5 und 6. Zur diesbezüglichen Analyse des französischen Indikatorenkatalogs vgl. auch Vogelpoth, N. (1980), S. 177-179.

dung von Inputindikatoren gelegt(1). Als rein inputorientierte Indikatorenkataloge könnte man bei weiter Begriffsauslegung auch die gesellschaftsbezogenen Aufwandsrechnungen bezeichnen. Die Berücksichtigung subjektiver Indikatoren in Teilbereichen der gR wird z.B. vom Arbeitskreis 'Sozialbilanz-Praxis' befürwortet, indem er auf die Möglichkeit hinweist, Ergebnisse von Befragungen innerhalb und außerhalb des Unternehmens zur Darstellung der gesellschaftsbezogenen Maßnahmen zu nutzen(2).

Hinsichtlich der Prüfung auf die Kriterien der Reliabilität und der Validität sei zunächst auf die Unterscheidung zwischen Input- und Outputindikatoren eingegangen. Da die inputorientierte Lösung auf den bereits vorliegenden Daten des Rechnungswesens aufbaut, treten Meß- und Erfassungsprobleme auf dieser nachgelagerten Stufe faktisch nicht mehr auf. Das Kriterium der Reliabilität ist also definitionsgemäß erfüllt(3). Diesem Vorteil stehen allerdings schwerwiegende Mängel im Hinblick auf das Validitätskriterium gegenüber. Die Zwecksetzung der gR im Hinblick auf deren externe Verwendung besteht in der Informationsvermittlung über die die Koalitionsteilnehmer betreffenden Anreize und Beiträge. Ein Interesse an einem Inputindikator besteht daher nur in dem Maße, in dem er geeignet ist, richtige Schlüsse auf einen Anreiz (als Output) zuzulassen, was jedoch in der Regel nicht unterstellt werden kann(4). Da zwischen Outputindikatoren und Anreizen (bzw. bei der Darstellung 'sozialer Kosten' auch zwischen ihnen und anfallenden Beiträgen) eine engere Beziehung besteht, können Outputindikatoren tendenziell als valider gelten(5). Hinsichtlich dieses Kriteriums ist Outputindikatoren bei der externen Verwen-

1 Vgl. Anhang 7. Zum Vergleich dieses Vorschlags mit dem DGB-Forderungskatalog vgl. Kücken, N. (1980), S. 1505.

2 Vgl. Arbeitskreis 'Sozialbilanz-Praxis' (1978), S. 1142.

3 Hierbei muß allerdings unterstellt werden, daß das traditionelle Rechnungswesen seinerseits eine verlässliche Ausgangsbasis bzgl. des Mitteleinsatzes darstellt. Diese Prämisse sei gesetzt, da bei dessen normengerechter Erstellung zumindest eine Vergleichbarkeit der Ausgangsdaten angenommen werden kann.

4 Vgl. S. 114.

5 Zur Präferenzierung von Outputindikatoren vgl. auch Budäus, D. (1977), S. 201; Kittenner, M./Mehrens, K. (1978), S. 98; Leipert, Ch. (1978), S. 102; Weltzig, J.K. (1979), S. 67; Heinsohn, D. (1980), S. 69.

dung der gR also grundsätzlich der Vorzug zu geben(1). Inputindikatoren könnten bei dieser Verwendungsrichtung allenfalls eine ergänzende Funktion haben. Es ist zu vermuten, daß insbesondere die Unternehmensleitungen ein Interesse an der Darlegung auch des Mitteleinsatzes zur Erzeugung der Anreize haben werden (2). Da ihre Interessen bei der Ermittlung der in die gR aufzunehmenden Informationen ergänzend zu berücksichtigen waren(3), ist anzunehmen, daß über diesen Weg auch Inputindikatoren Eingang in den mehrdimensionalen Darstellungsteil finden würden.

Hinsichtlich der präferierten Outputindikatoren sind noch die objektiven und die subjektiven Indikatoren gegeneinander abzuwägen. Unter Reliabilitäts Gesichtspunkten waren die Outputindikatoren den Inputindikatoren generell als unterlegen anzusehen. Dies gilt jedoch für die subjektiven Indikatoren in stärkerem Maße als für die objektiven. Aus den oben aufgezeigten Abweichungsursachen zwischen beiden Indikatorenarten(4) ergibt sich, daß Messungen zu verschiedenen Zeitpunkten im Falle der Verwendung subjektiver Indikatoren c.p. gerade nicht zu den gleichen Ergebnissen führen würden. Die Ergebnisse werden vielmehr von der jeweiligen Lebenssituation der Befragten beeinflusst(5). Die Zuverlässigkeit von Erhebungen mittels objektiver Indikatoren stellt sich dagegen im wesentlichen als ein Problem der Datenorganisation dar, das unternehmensintern zu lösen und damit in geringerem Maße mit Unsicherheit behaftet ist. Unter Reliabilitäts Gesichtspunkten ist deshalb den objektiven Indikatoren der Vorzug zu geben.

1 Hinsichtlich der internen Verwendung der gR zu Steuerungszwecken dürften Inputindikatoren dagegen einen weitaus größeren Stellenwert haben. Vgl. dazu analog für den makro-ökonomischen Bereich Leipert, Ch. (1975), S. 243.

2 Dies kann grundsätzlich aus der Analyse Ihrer Sekundärziele geschlossen werden. Vgl. dazu Gliederungspunkt 234.1. Ein solches Interesse wird jedoch speziell auch durch den Indikatorenkatalog des Arbeitskreises 'Das Unternehmen in der Gesellschaft' deutlich. Vgl. dazu S. 160 f. dieser Arbeit sowie die Begründung für die Erstellung des Kataloges in: Arbeitskreis 'Das Unternehmen in der Gesellschaft' im Betriebswirtschaftlichen Ausschuß des Verbandes der Chemischen Industrie e.V. (1975), S. 161.

3 Vgl. Gliederungspunkt 414.5.

4 Vgl. S. 159.

5 Zur Problematik der Zufriedenheitsmessung vgl. auch Neuburger, O. (1974).

Unter Validitätsaspekten wird im Rahmen der gesamtwirtschaftlichen Indikatorendiskussion teilweise eine stärkere Ausrichtung an subjektiven Indikatoren gefordert, da die Verbesserung der subjektiv empfundenen Lebensqualität das eigentliche Ziel darstelle und die die Messungsergebnisse beeinflussende "Situationsdefinition der Individuen eine entscheidende Komponente der Lebensqualität"(1) sei. Dieser Argumentation ist jedoch für Zwecke der gR nicht zu folgen, da es sich dabei nicht um eine Betrachtung der Gesamteinflüsse auf makroökonomischer Ebene handelt, sondern um die isolierte Untersuchung, inwieweit die jeweils betrachtete Unternehmung gesellschaftliche Ziele beeinflusst. Die Validitätsprüfung sollte sich daher darauf beziehen, wie die "Tatbestände, die durch die Unternehmensaktivitäten selbst verändert oder geschaffen werden und die auf den Zufriedenheitszustand einer Interessengruppe einwirken können"(2), abgebildet werden. Grundsätzlich sollte bei der externen Verwendung der gR deshalb auf objektive Outputindikatoren abgestellt werden(3).

Diese - unter Validitäts- und Reliabilitätsgesichtspunkten getroffenen - tendenziellen Aussagen zu den verschiedenen Indikatorenarten haben zur Folge, daß auf eine Sachverhaltsbewertung im Rahmen des mehrdimensionalen Darstellungsteils verzichtet wird. Stattdessen wird lediglich eine Sachverhaltsmessung im Sinne einer "Zuordnung von Zahlen zu Objekten oder Ereignissen gemäß Regeln" (4,5) vorgenommen. Diese 'Beschränkung' wurde bereits im Rahmen der Überlegungen zur 'zieladäquaten Darstellung' mit der daraus erwachsenden Möglichkeit einer individuellen Sachver-

1 Zapf, W. (1972), S. 365.

2 Picot, A. (1977), S. 210.

3 Zur Präferenzierung objektiver Outputindikatoren unter Validitäts- und Reliabilitätsgesichtspunkten vgl. auch Vogelpoth, N. (1980), S. 184. Zu internen Planungs- und Kontrollzwecken dürften subjektive Indikatoren dagegen von größerer Bedeutung sein, da mit ihrer Hilfe Informationen über die Effizienz der eingesetzten Mittel gewonnen werden könnten.

4 Szyperski, N. (1962), S. 56.

5 Eine Bewertung würde dagegen zusätzlich die Anwendung einer Bewertungsvorschrift erfordern. Als solche käme bzgl. des mehrdimensionalen Darstellungsteils z.B. die Einschätzung der Sachverhalte durch die Bezugsgruppen in Betracht.

haltsinterpretation durch die jeweiligen Informationsempfänger nach Maßgabe ihrer persönlichen Werthaltung begründet(1).

Es wurde allerdings auch darauf hingewiesen, daß es sich unter Umständen als sinnvoll erweisen könnte, den Informationsempfängern Interpretationshilfen zur Verfügung zu stellen. Im Falle einer Weiterentwicklung der gR in Richtung auf das Konzept des 'Goal-Accounting'(2) würden Interpretationshilfen in Form von Zielvorgaben vorliegen. Da es jedoch noch an einer Operationalisierung der gesellschaftlichen Ziele mangelt, entfällt diese Möglichkeit unter kurzfristigen Gesichtspunkten. Ersatzweise könnte dagegen - vor allem im ökologisch-technischen Bereich - ein Vergleich mit vorgeschriebenen oder empfohlenen Schwellenwerten für Immissionen usw. erfolgen(3). Hinsichtlich der anderen Sachverhalte könnte eine Interpretationshilfe durch die Angabe von Vergleichswerten aus Vorperioden gegeben werden(4).

432.223 Übermittlung der Indikatoren unter dem Grundsatz der Klarheit

Die Vielzahl denkbarer gesellschaftlicher Anliegen sowie die Notwendigkeit der Aufspaltung komplexer Zielkategorien in meßbare Teilelemente lassen vermuten, daß der zu entwickelnde Indikatorenkatalog eine Fülle von Kennziffern enthalten müßte, um dem Vollständigkeitsgrundsatz gerecht zu werden. Damit die vermittelten Informationen dennoch überschaubar bleiben, ist es erforderlich, den Indikatorenkatalog klar zu strukturieren. Zur Erleichterung der Informationsauswertung bietet es sich an, als Hauptgliederungskriterium die einzelnen Bezugsgruppen und zur weiteren Untergliederung deren jeweilige Zielkategorien zu wählen(5). Dabei kann es sich allerdings ergeben, daß sowohl bei der Haupt- als auch bei der Untergliederung Interdependenzen zwischen den ein-

1 Vgl. S. 116.

2 Zur Begründung, daß diese Weiterentwicklung wünschenswert wäre, vgl. S. 119.

3 Vgl. Picot, A. (1977), S. 193.

4 Vgl. Brockhoff, K. (1977), S. 923.

5 Zur Gliederung nach Bezugsgruppen vgl. auch Budáus, D. (1977), S. 199.

zelen Bereichen vorliegen(1). Zur möglichen Handhabung dieser Problematik sei auf die Ausführungen unter 413 verwiesen. In Betracht zu ziehen wäre im Rahmen des mehrdimensionalen Darstellungsteils insbesondere die analoge Anwendung der dritten der dort vorgeschlagenen Möglichkeiten, also die Erfassung nicht eindeutig zurechenbarer Kennziffern in Hilfsbezugsfeldern(2).

Unter dem Grundsatz der Klarheit ist ferner zu fordern, daß die Indikatoren präzise definiert werden und die Definitionen dem Informationsempfänger bekannt gegeben werden. Dies gilt insbesondere für solche Bereiche, bzgl. derer kein Konsens über den Inhalt der verwandten Begriffe besteht. So ist es z.B. umstritten, welche Aktivitäten im einzelnen zu den betrieblichen Sozialleistungen zu zählen sind(3). Die Klarheit ist deshalb erst dann gewährleistet, wenn eindeutig angegeben wird, was die jeweiligen Indikatoren messen.

Aus der Notwendigkeit vorzugebender Begriffsdefinitionen erwächst gleichzeitig das Erfordernis verbaler Erläuterungen. Dies ergibt sich daneben auch aus der eventuellen Notwendigkeit, die zur Berücksichtigung von Interdependenzen gebildeten Hilfsbezugsfelder zu kommentieren. Die Begründung für die Aufnahme eines verbalen Darstellungsteils in die gR beruht also nicht nur auf Vollständigkeitsaspekten - indem eine Möglichkeit geschaffen wird, nicht oder noch nicht quantifizierbare Informationen in die gR aufzunehmen - sondern auch auf Klarheitsaspekten.

1 Ein Beispiel für Interdependenzen zwischen den Bezugsgruppen stellt die Verwendung einer neuen Produktverpackung dar, die einerseits die Handhabung für die Konsumenten erleichtert, andererseits umweltfreundlicher ist. Vgl. Heinsohn, D. (1980), S. 64. Hinsichtlich der Interdependenzen innerhalb einer Bezugsgruppe seien beispielhaft die Indikatorenkategorien Nr.331 (Gesundheit und Sicherheit) und Nr. 431 (Verbesserung der Arbeitsbedingungen) des französischen Indikatorenkatalogs genannt. Eine Zuordnung von Einzelmaßnahmen, z.B. der Entstaubung einer Werkstatt, wäre grundsätzlich zu beiden Kategorien möglich. Vgl. Vogelpoth, N. (1980), S. 180.

2 Vgl. S. 63 f.

3 Vgl. Heinsohn, D. (1980), S. 71 f.

432.23 Stetigkeit versus Flexibilität des Indikatorenkataloges

Insbesondere bei der Angabe von Vorjahreswerten als Interpretationshilfe für die Informationsempfänger(1) ergeben sich - analog dem eindimensionalen Darstellungsteil - das Erfordernis der Vergleichbarkeit der Darstellungen und damit die Relevanz des Stetigkeitsgrundsatzes auch für den mehrdimensionalen Darstellungsteil (2). Die Bedeutung des Zeitvergleichs wird durch eine empirische Untersuchung von Vogelpoth zur französischen 'bilan social' bestätigt(3). Seine Analyse der gesetzlich vorgeschriebenen Stellungnahmen der Betriebsräte ergibt, daß in 21 von 61 Fällen die Forderung nach zeitlichen Vergleichen erhoben wird. Nach der für notwendig erachteten weiteren Aufschlüsselung der Indikatoren (35 Fälle) stellt der Zeitvergleich damit die zweitwichtigste Forderung der Betriebsräte dar(4). In den ebenfalls untersuchten Antwortschreiben der Unternehmensleitungen zu den Stellungnahmen wird die Forderung zu einem großen Teil unterstützt(5).

Entgegen der Forderung nach zeitlicher Vergleichbarkeit und damit nach Stetigkeit sind jedoch gerade bzgl. des mehrdimensionalen Darstellungsteils auch schwerwiegende Gründe anzuführen, die für eine fortlaufende Revision des Indikatorenkatalogs sprechen. Abgesehen davon, daß die derzeit noch geringen Erfahrungen mit Sozialindikatoren eine Weiterentwicklung zur Zeit noch unerläßlich machen dürften(6), sind vor allem folgende Aspekte zu nennen:

- Die Erfassung der für den mehrdimensionalen Darstellungsteil relevanten Sachverhalte sollte - entsprechend den Ausführungen unter 432.221 - an den Ergebnissen des Prozesses zur Informationsbedarfsermittlung der Bezugsgruppen ausgerichtet werden. Dieser Ermittlungsprozeß ist als dynamischer Prozeß anzusehen(7). Insbesondere durch Änderungen hinsichtlich des Bezugs-

1 Vgl. S. 164.

2 Vgl. S. 149.

3 Vgl. Vogelpoth, N. (1980), S. 204-270.

4 Vgl. ebenda, S. 207 und 244 f.

5 Vgl. ebenda, S. 247.

6 Vgl. dazu auch S. 38 f.

7 Vgl. hierzu und zu den folgenden Ausführungen S. 70.

gruppenkreises und des jeweils aktuellen Informationsbedarfs bisher berücksichtigter Gruppen können seine Ergebnisse im Zeitablauf schwanken, sofern kein Ausgleich im Prozeßablauf erfolgt, indem z.B. neue Bedarfskategorien als illegitim anzusehen sind. Die Vernachlässigung von Ergebnisänderungen - bzw. genauer von Erweiterungen - würde eine Verletzung des Vollständigkeitsgrundsatzes bedeuten.

- Hinsichtlich des Richtigkeitsgrundsatzes wurden bzgl. des mehrdimensionalen Darstellungsteils die Forderungen nach Validität und nach Reliabilität aufgestellt. Die ungeprüfte Beibehaltung eines einmal konzipierten Indikatorenkataloges könnte vor allem die erste Forderung verletzen. "Es ist .. zu beachten, daß sich Indikatoren im Zeitablauf abnutzen, indem sich ein am Anfang repräsentativer Zielaspekt, auf den sich der Indikator bezieht, im Zeitablauf in seiner Bedeutung innerhalb des betreffenden Zieles verschiebt und dadurch der Indikator seine Validität einbüßt"(1). Aus diesem Grund wäre zu fordern, daß Indikatoren fortlaufend auf ihre Funktionsfähigkeit hin überprüft und ggf. durch andere ersetzt würden(2).

Es sind also Fälle denkbar, in denen der Grundsatz der Stetigkeit zu anderen Ergebnissen führen würde als die Grundsätze der Vollständigkeit und der Richtigkeit. Deshalb ist zu prüfen, welchem Grundsatz im Zweifelsfall der Vorrang einzuräumen ist. Hinsichtlich der zuerst aufgeführten Abweichungsursache wäre die Vergleichbarkeit im Falle einer Änderung des Indikatorenkatalogs materiell nur dann gestört, wenn eine Aggregation der aufgenommenen Positionen erfolgen würde, da die Residualgrößen aufeinander folgender Jahre in diesem Falle das Ergebnis unterschiedlich vieler Einzelkomponenten wären. Auf eine Aggregation sollte jedoch im Rahmen des mehrdimensionalen Darstellungsteils verzichtet werden(3), so daß sich keine konfliktäre Beziehung zwischen dem Vollständigkeits- und dem Stetigkeitsgrundsatz ergibt. Vielmehr können zu Vergleichszwecken die Zeitreihen einzelner Indikatorenkategorien parallel verfolgt werden, wobei sich Anfangs- und End-

1 Enke, W. (1979), S. 98.

2 Vgl. Leipert, Ch. (1978), S. 74; Vogelpoth, N. (1980), S. 267.

3 Vgl. S. 115 f.

punkt einer jeden Zeitreihe aus dem ermittelten Informationsbedarf ergeben.

Konfliktäre Beziehungen bestehen jedoch hinsichtlich des zweiten der genannten Aspekte. Im Falle geänderter Berechnungsformen sind die Glieder von - auf eine Zielkategorie bezogenen - Zeitreihen nicht mehr unmittelbar vergleichbar. Für den Bereich der traditionellen Rechnungslegung schlägt Leffson zur Lösung ähnlicher Konfliktsituationen vor, den Stetigkeitsgrundsatz als Hauptprinzip zu formulieren, das durch Nebenbedingungen Einschränkungen erfahren kann(1). Eine Durchbrechung der Stetigkeit ist dabei nur dann geboten, "wenn sachliche Gründe, die voraussichtlich auch in Folgejahren gelten, für die Änderung eines Abschlußgrundsatzes oder seiner Anwendung sprechen, aber auch wieder nur in solchen Fällen"(2). Ein sachlicher Grund liegt allgemein dann vor, wenn andernfalls kein klares und richtiges Bild von der Lage und Entwicklung des Unternehmens mehr gegeben würde(3).

Eine direkte Übertragbarkeit dieser Aussagen auf den mehrdimensionalen Darstellungsteil scheitert vor allem daran, daß Aussagen darüber, ob neue Indikatorbildungen voraussichtlich für die Zukunft Bestand haben werden, nur unter erheblicher Unsicherheit zu treffen sind. Der Grund hierfür besteht darin, daß die Gültigkeit von Indikatoren überwiegend von den im Zeitablauf veränderlichen gesellschaftlichen Wertvorstellungen abhängt, während die Änderung von Abschlußgrundsätzen im Rahmen der traditionellen Rechnungslegung weitgehend der autonomen Entscheidung des Bilanzerstellers obliegt. Das Kriterium, ob die vorgenommenen Änderungen voraussichtlich in den Folgejahren Bestand haben werden, ist deshalb für die Weiterentwicklung des mehrdimensionalen Darstellungsteils im Rahmen der gR kaum geeignet. Da die mehrdimensionale Darstellungsform zudem gerade aus dem Grund präferiert wurde, daß sie grundsätzlich die Möglichkeit eröffnet, dem Charakter der darzustellenden Sachverhalte weitgehend Rechnung zu tragen(4), erscheint es für sie sinnvoll, den Richtigkeitsgrund-

1 Vgl. Leffson, U. (1980), S. 394.

2 Ebenda.

3 Vgl. ebenda, S. 395.

4 Vgl. S. 115.

satz als Hauptprinzip zu formulieren. Der Stetigkeitsgrundsatz sollte als Nebenbedingung dann Anwendung finden, wenn die Vorzüge eines neuen Indikators noch nicht erwiesen sind.

Aufgrund der dadurch erhaltenen weitgehenden Flexibilität des Indikatorenkatalogs ist allerdings besondere Sorgfalt darauf zu verwenden, die Änderungen deutlich zu machen⁽¹⁾. So dürfte es sinnvoll sein, in der jeweils ersten Periode einer vorgenommenen Änderung den bisherigen Indikator in einer Zusatzspalte anzugeben, um eine Verknüpfung der Zeitreihen zu ermöglichen.

432.24 Anwendung des Indikatorenkatalogs

Die Objektivierungserfordernisse bzgl. der Anwendung des Indikatorenkatalogs sind in starkem Maße davon abhängig, welche Freiheitsspielräume der vorgegebene Katalog noch gewährt. Da aus Übersichtlichkeitsgründen eine idealtypische Gliederung nach der Entwicklung und der Anwendung des Katalogs vorgenommen wurde, die Überlegungen hinsichtlich der Entwicklung jedoch nur als Vorschläge anzusehen sind, können bzgl. der Anwendung mangels einer konkreten Ausgangsbasis lediglich allgemeine Aussagen getroffen werden.

Grundsätzlich sind auch bei der Anwendung des Katalogs die Grundsätze der Vollständigkeit, Richtigkeit, Klarheit und Stetigkeit zu beachten. Unter dem Vollständigkeitsgrundsatz ist zu fordern, daß alle zur Berechnung der Kennziffern benötigten Daten erhoben und bei der Erstellung der gR berücksichtigt werden. Dabei könnte teilweise auf andere Elemente des betrieblichen Rechnungswesens zurückgegriffen werden, teilweise dürften - insbesondere wegen der Forderung nach tendenziell outputorientierten Indikatoren - auch Primärerhebungen erforderlich sein. Unter Richtigkeitsaspekten sind bei der Anwendung die Zuverlässigkeit und Genauigkeit der Basisinformationen zu gewährleisten. Insbesondere sind sachlich ungerechtfertigte inhaltliche und zeitliche Abgrenzungen auszuschließen. Unter Klarheitsgesichtspunkten ist das Scherengewicht vor allem auf die Kommentierung betriebsindividueller

¹ Zur Erläuterung von Unstetigkeiten vgl. Leffson, U. (1980), S. 407-411.

Besonderheiten zu legen, sofern dadurch Kennziffern ungewöhnlich ausgeprägt sind oder sich Abweichungen vom vorgegebenen Katalog ergeben, indem entweder Kennziffern nicht belegt werden können oder zusätzliche gebildet wurden. Die Einhaltung des Stetigkeitsgrundsatzes ist sowohl in bezug auf die Fortschreibung des Grundlagenkatalogs als auch in bezug auf die in der jeweils vorgelagerten Periode erstellte gR zu beurteilen. Durchbrechungen des Grundsatzes kommen hauptsächlich als Folge eines modifizierten Grundlagenkatalogs in Betracht¹⁾. In bezug auf die in der Vorperiode erstellte gR dürften Unstetigkeiten dagegen - analog der traditionellen Rechnungslegung - nur in Ausnahmefällen als mit dem Rechnungslegungszweck vereinbar anzusehen sein. Insbesondere ist eine gleichbleibende Datenerhebung und Kennziffernberechnung zu gewährleisten.

¹ Zur Begründung vgl. Gliederungspunkt 432.23.

5 Zusammenfassung der Ergebnisse

Unter dem Gesichtspunkt, daß die grundlegende Aufgabe der unternehmerischen Rechnungslegung darin besteht, die Unternehmensrealität zu reflektieren, ist der traditionellen Rechnungslegung der Vorwurf zu machen, daß sie durch ihre einseitige Ausrichtung auf den Gewinn als Indikator für den Unternehmenserfolg neueren Auffassungen von der Stellung der Unternehmung in der Gesellschaft nicht in ausreichendem Maße Rechnung trägt. Kennzeichnend für die gegenwärtige Entwicklung der Unternehmenstheorie in Richtung auf ein differenzierteres Unternehmensbild sind die Ansätze zur Berücksichtigung der Ansprüche eines erweiterten Personenkreises an die Unternehmung, die zur Konzipierung pluralistischer Zielsysteme führten, sowie die damit verbundene Forderung nach sozialer Verantwortung bei der Unternehmensführung. Als wesentliche Mängel der traditionellen Rechnungslegung sind in bezug auf diese Entwicklungen anzusehen:

- das unterschiedliche Ausmaß, in dem die Informationsbedürfnisse der Koalitionspartner befriedigt werden,
- die Eindimensionalität der Erfolgsgröße 'Gewinn', die einem pluralistischen Zielsystem nicht ausreichend Rechnung trägt,
- die aufbaubedingte Vernachlässigung gesellschaftlich relevanter Auswirkungen des Unternehmensgeschehens.

Die aus diesen Mängeln resultierende 'Informationslücke' möglichst weitgehend zu schließen ist als Aufgabe der - die traditionelle Rechnungslegung ergänzenden - gR anzusehen. Je nachdem, ob die externe oder die interne Verwendungsrichtung der gR betrachtet werden, können aus dieser generellen Aufgabenstellung folgende Primärziele abgeleitet werden:

- die Verbesserung der Informationsbasis der nicht am Steuerungssystem beteiligten Koalitionsteilnehmer bzgl. der sie betreffenden Anreize und Beiträge zur Fundierung ihrer unternehmensbezogenen Entscheidungen,

- die Verbesserung der Informationsbasis der Unternehmensleitung bzgl. der gesellschaftlichen Auswirkungen der Unternehmenstätigkeit als Grundlage für eine gesellschaftlich verantwortungsbe-
wußte Unternehmenspolitik.

Die gR ist jedoch nur dann in der Lage, diesen Zielsetzungen ge-
recht zu werden, wenn sie eine verlässliche Datenbasis darstellt.
Neben Ursachen, die auf den gegenwärtig noch relativ geringen
Erfahrungen mit dem neuen Instrumentarium beruhen, erscheint die
Erfüllung dieser Anforderung im wesentlichen dadurch gefährdet,
daß die gR in ihrer derzeit praktizierten Form noch stark von
subjektiven Einflüssen geprägt ist. Den für die Erstellung ver-
antwortlichen Unternehmensleitungen wird insbesondere vorgeworfen,
mit der gR werde keine sachliche Informationsvermittlung, sondern
eine Verhaltensbeeinflussung der Informationsempfänger angestrebt.

Ziel dieser Arbeit war es daher, Vorschläge zur Objektivierung
der gR zu entwickeln und damit einen Beitrag zu ihrer stärkeren
Ausrichtung auf die Primärziele zu leisten, wobei das Schwerk-
gewicht der Untersuchungen auf die externe Verwendungsrichtung ge-
legt wurde. Angesichts der Komplexität der mit der gR verbundenen
Problematik erschien es erforderlich, die Entwicklung von Objekti-
vierungsmöglichkeiten zunächst getrennt nach homogenen Teilproble-
men vorzunehmen. Als solche wurden abgegrenzt:

- die Selektion der in die gR aufzunehmenden Sachverhalte,
- die Wahl des zweckentsprechenden (Rahmen-)Konzeptes für die
Erstellung der gR,
- die Ausgestaltung der in die gR einzubeziehenden Teilelemente.

Als generelle Objektivierungsmöglichkeiten bzgl. dieser Fragestel-
lungen waren in Betracht zu ziehen:

- gesetzliche Regelungen zur Erstellung der gR,
- Prüfung und Testierung durch einen Wirtschaftsprüfer,
- Entwicklung von Rechnungslegungsgrundsätzen,
- Beteiligung externer Koalitionsteilnehmer an der Erstellung
der gR.

Die Entwicklung von Rechnungslegungsgrundsätzen bildete den Schwerpunkt der folgenden Untersuchungen. Die diesbezüglich erfolgten Vorschläge sind in Abb. 19 im Zusammenhang dargestellt¹⁾.

Im Bereich der Sachverhaltsselektion ist vorrangig der Grundsatz der Vollständigkeit zu beachten. Für seine Konkretisierung wurde das Kriterium der Bedarfsgerechtigkeit zugrundegelegt. Die gR ist danach unter der Voraussetzung als vollständig anzusehen, daß sie alle Informationen enthält, die dem bestehenden, als legitim anzusehenden Informationsbedarf der Bezugsgruppen entsprechen. Ein Informationsbedarf ist generell als bzgl. des Grades der Erreichung der finanziellen und nicht-finanziellen Zielvorstellungen der Koalitionsteilnehmer bestehend anzunehmen. Im Rahmen der Konzeptwahl ist daher sicherzustellen, daß beide Informationskategorien in der gR berücksichtigt werden können. Da die Auswirkungen auf den jeweiligen Zielerreichungsgrad zudem positiver und negativer Art sein können, muß weiterhin die Aufnahme 'sozialer Kosten' gewährleistet werden. Diesen Anforderungen könnte durch die Konzipierung einer aus drei Teilelementen bestehenden gR Rechnung getragen werden, die langfristig in das Konzept des Goal-Accounting' integriert werden sollten. Als Teilelemente wurden vorgeschlagen:

- der monetäre Darstellungsteil zur Aufnahme der die finanziellen Zielaspekte betreffenden Sachverhalte,
- der mehrdimensionale Darstellungsteil zur Aufnahme der die nicht-finanziellen Zielaspekte betreffenden quantifizierbaren Sachverhalte,
- der verbale Darstellungsteil zur Aufnahme nicht quantifizierbarer Zielaspekte.

Hinsichtlich des Richtigkeitspostulats wurden folgende abgeleitete Grundsätze bzw. Kriterien entwickelt:

¹ Vgl. Abb. 19 auf S. 174.

Grundsätze:	Vollständig- keit	Richtig- keit				Klar- heit	Stetig- keit
Kriterien:	Kriterium der Bedarfsgerech- tigkeit	1	2	3	4		
<u>Problembereiche:</u>							
Sachverhalts- selektion	+						
Konzeptwahl	+	+	+				
Ausgestaltung der in die gR einzu- beziehenden Teil- elemente:							
- Monetärer Darstellungsteil	↓ +				+	+	+
- Mehrdimensionaler Darstellungsteil	↓					↓	
- Entwicklung	+				+	+	+
- Anwendung	+				+	+	+
- Verbaler Darstellungsteil	↓ +					↓	

- 1 = Anspruchsgerechtigkeit
2 = Zieladäquate Darstellung
3 = Spezifische Kriterien zur
Gewährleistung der richtigen
Anteilsberechnung
4 = Validität und Reliabilität

Abb. 19: Wirkungsweise der Rechnungslegungsgrundsätze auf die Hauptproblembereiche der gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung

- die Grundsätze der 'Anspruchsgerechtigkeit' und der 'zieladäquaten Darstellung', die neben dem Vollständigkeitsgrundsatz für die Entwicklung des Rahmenkonzeptes maßgebend waren,
- spezifische Kriterien zur Gewährleistung der richtigen Anteilsberechnung im Rahmen des monetären Darstellungsteils,
- die Kriterien der 'Validität' und der 'Reliabilität' zur Entscheidung zwischen alternativen Indikatorenarten im Rahmen des mehrdimensionalen Darstellungsteils.

Bei der Ausgestaltung der in die gR einzubeziehenden Teilelemente sind weiterhin der Klarheits- und der Stetigkeitsgrundsatz zu beachten. Hinsichtlich des Klarheitsgrundsatzes ist im Rahmen des monetären Darstellungsteils vor allem eine hinreichend tiefe Gruppenuntergliederung, im Rahmen des mehrdimensionalen Darstellungsteils eine übersichtliche Strukturierung der aufzunehmenden Kennziffern zu fordern. Bzgl. beider Darstellungsteile ergibt sich daraus zudem die Notwendigkeit verbaler Erläuterungen.

Die Einhaltung des Stetigkeitsgrundsatzes ist insbesondere deshalb erforderlich, weil sich Aussagen über den Grad der Zielerreichung sowohl hinsichtlich der finanziellen als auch hinsichtlich der nicht-finanziellen Ziele teilweise erst bzgl. der Entwicklung der Gruppenanteile (im Rahmen des monetären Teils) bzw. der Indikatorenausprägungen (im Rahmen des mehrdimensionalen Teils) im Zeitablauf treffen lassen. Bzgl. der Entwicklung des grundlegenden Indikatorenkatalogs ist allerdings zu beachten, daß der Stetigkeitsgrundsatz unter Umständen in konfliktärer Beziehung zum Richtigkeitsgrundsatz stehen kann. Unter Berücksichtigung der speziellen Problematik des mehrdimensionalen Darstellungsteils ist dabei tendenziell der Einhaltung des Richtigkeitsgrundsatzes der Vorrang einzuräumen, so daß die Bedeutung des Stetigkeitsgrundsatzes in diesem Bereich relativ starke Einschränkungen erfährt.

Hinsichtlich der neben diesen Rechnungslegungsgrundsätzen in Betracht zu ziehenden Objektivierungsmöglichkeiten sind folgende Ergebnisse festzuhalten:

- Eine Beteiligung externer Koalitionsteilnehmer wird vor allem im Rahmen der Sachverhaltsselektion für notwendig erachtet. Voraussetzung für die Anwendbarkeit des Kriteriums der 'Bedarfsgeerechtigkeit' ist die Erforschung der Informationsbedürfnisse derjenigen Koalitionsteilnehmer, die als Adressaten der gR gelten.
- Gesetzliche Normierungen wären insbesondere in den Bereichen wünschenswert, in denen über eine Aufnahme 'sozialer Kosten' in die gR zu entscheiden ist. Davon betroffen sind im wesentlichen die eventuelle Fixierung der aufzunehmenden Informationsmenge nach Abschluß des Bedarfsermittlungsprozesses sowie die Entwicklung des grundlegenden Indikatorenkatalogs im Rahmen des mehrdimensionalen Darstellungsteils.
- Eine Prüfung und Testierung der gR müßte sich generell auf die Einhaltung von Rechnungslegungsgrundsätzen (sofern sich darüber ein Konsens gebildet hat) und von eventuell erfolgenden gesetzlichen Regelungen beziehen. Als spezifische Ansatzpunkte für eine mögliche Prüfung wären zudem in Betracht zu ziehen:
 - die Organisation der für Zwecke der gR durchzuführenden Datenbeschaffung und
 - die Informationsauswahl im Fall einer nach Bezugsgruppen differenzierten Veröffentlichung.

Sollte in Zukunft eine stärkere Ausrichtung der gR auf das Konzept des 'Goal-Accounting' erfolgen, käme als weitere Prüfungsmöglichkeit die Kontrolle der Zielerreichung in Betracht¹⁾.

¹ Zu analogen Prüfungsfragen im Rahmen des genossenschaftlichen Prüfungsauftrags vgl. Leffson, U. (1980a), S. 367 f.

Verzeichnis der Abbildungen

<u>Abb.</u>	<u>Bezeichnung</u>	<u>Seite</u>
1	Ziele der gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung	18
2	Aufspaltung der Gesamtproblematik der gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung in homogene Teilproblematiken und die zwischen ihnen bestehenden Beziehungen	52
3	Beispielhafte Darstellung der ergänzenden Angabe wirtschaftlicher Auswirkungen	61
4	Berücksichtigung von Interdependenzen mit Hilfe einer Matrixdarstellung	62
5	Schematische Verdeutlichung der Beziehungen zwischen personellen und funktionellen Bezugsfeldern	64
6	Ermittlung der in die gesellschaftsbezogene Rechnungslegung aufzunehmende Informationsmenge	67
7	Systematisierung der für die Erstellung der gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung vorgeschlagenen Konzepte	83
8	'Social balance statement' nach Abt	88
9	SEOS nach Linowes	89
10	Integration von gesellschaftsbezogener und erwerbswirtschaftlicher Rechnungslegung nach Eichhorn	89

<u>Abb.</u>	<u>Bezeichnung</u>	<u>Seite</u>
11	Gesellschaftsbezogene Erfolgs- und Bestandsrechnung nach Eichhorn	90
12	Grundschema eines technischen Datenkonzeptes	93
13	Gliederungsschema der 'Sozialbilanz' nach Ziehm	95
14	Bei der Konzeptwahl zu beachtende Grundsätze und ihre Stellung im Gesamtsystem der gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung	97
15	Ergebnis der Überprüfung der Konzepte im Hinblick auf die relevanten Rechnungslegungsgrundsätze	118
16	Stellung des monetären Darstellungsteils im Rahmen der gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung	129
17	Teilprobleme bei der Ausgestaltung des mehrdimensionalen Darstellungsteils und die dabei anzuwendenden Rechnungslegungsgrundsätze	155
18	Beziehungen zwischen verschiedenen Typen von Indikatoren	160
19	Wirkungsweise der Rechnungslegungsgrundsätze auf die Hauptproblembereiche der gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung	174

Verzeichnis der Tabellen

<u>Tab.</u>	<u>Bezeichnung</u>	<u>Seite</u>
1	Gesellschaftsbezogene Informationsvermittlung unter Verwendung traditioneller Medien	10
2	Ansatzpunkte zur gesetzlichen Regelung der gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung - Überblick über die Entwicklung in den USA und Europa	36
3	Anspruchsniveaus der für die gesellschaftsbezogene Rechnungslegung vorgeschlagenen Konzepte	98
4	Monetäre Wertansätze im Rahmen der gesellschafts- bezogenen Rechnungslegung	112
5	Üblicherweise auf der Verwendungsseite der Wert- schöpfungsrechnung erfaßte Positionen	137
6	Übersicht über die Vorschläge zur Anteilszurech- nung auf die Bezugsgruppen im Rahmen des monetären Darstellungsteils	150

Verzeichnis der Abkürzungen

BFH	Bundesfinanzhof
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BStBl.	Bundessteuerblatt
DB	Der Betrieb
DGB	Deutscher Gewerkschaftsbund
GEFIU	Gesellschaft für Finanzwirtschaft in der Unternehmens- führung e.V.
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
gR	gesellschaftsbezogene Rechnungslegung
GuV	Gewinn und Verlust
HdB	Handwörterbuch der Betriebswirtschaft
IG	Industriegewerkschaft
IO	Industrielle Organisation
mm	Manager Magazin
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development
PR	Public Relations
RGBI.	Reichsgesetzblatt

SEOS	Socio Economic Operating Statement
WPg	Die Wirtschaftsprüfung
ZBZ	Zentrum Berlin für Zukunftsforschung
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfbF	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung

Verzeichnis der Rechtsquellen

- AktG Aktiengesetz vom 6. September 1965 (BGBI. I, S. 1089).
- AO Abgabenordnung vom 16. März 1976 (BGBI. I, S. 613; ber. 1977 I, S. 269).
- BDSG Gesetz zum Schutz vor Mißbrauch personenbezogener Daten bei der Datenverarbeitung (Bundesdatenschutzgesetz) vom 27. Januar 1977 (BGBI. I, S. 201).
- Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung (Betriebsrentengesetz) vom 19. Dezember 1974 (BGBI. I, S. 3610).
- Großer Senat des BFH, Beschluß vom 3. Februar 1969, BStBl. 1969 II, S. 291-294.
- HGB Handelsgesetzbuch vom 10. Mai 1897 (RGBI., S. 219).
- Journal Officiel de la République Française du 13 juillet 1977, Loi No. 77-769 du 12 juillet 1977, relative au bilan social de l'entreprise.
- Journal Officiel de la République Française du 10 decembre 1977, Decret No. 77-1354.

Verzeichnis der Praxisbeispiele zur gesellschaftsbezogenen
Rechnungslegung

Bertelsmann AG, Gütersloh, Geschäftsbericht/Sozialbilanz 1976/77
und 1978/79.

Deutsche Shell AG, Hamburg, Geschäftsbericht/Sozialbilanz 1974,
1975 und 1978.

Kölner Bank von 1867 e.G., Köln, Geschäftsbericht/Sozialbilanz
1978.

Migros-Genossenschaftsbund, Bern/Schweiz, Sozialbilanz 1979.

Saarbergwerke AG, Saarbrücken, Sozialbericht/Sozialbilanz 1976.

Steag AG, Essen, Sozialbilanz 1971/72, 1972/73 und 1974/75.

LITERATURVERZEICHNIS

- Abt, C.C. (1972): Analyzing and Planning Corporate Social Investments, Cambridge, Mass. 1972.
- Accounting Standards Steering Committee (1975): The Corporate Report. A Discussion Paper, London 1975.
- Albach, H. (1967): Die degressive Abschreibung. Ist die degressive Abschreibung eine nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen notwendige Abschreibung?, Wiesbaden 1967.
- Derselbe (1978): Die Verteilung des Unternehmenseinkommens, in: ZfB, 1978, S. 626-631.
- Arbeitskreis 'Das Unternehmen in der Gesellschaft' im Betriebswirtschaftlichen Ausschuß des Verbandes der Chemischen Industrie e.V. (1975): Das Unternehmen in der Gesellschaft, in: DB, 1975, S. 161-173.
- Arbeitskreis 'Gesellschaftsbezogene Rechnungslegung' der GEFIU (1981): Bemerkungen zur gesellschaftsbezogenen Berichterstattung, in: DB, 1981, S. 177-179.
- Arbeitskreis 'Sozialbilanz-Praxis' (1978): Sozial-Bilanz heute, Empfehlungen des Arbeitskreises 'Sozialbilanz-Praxis' zur aktuellen Gestaltung gesellschaftsbezogener Unternehmensrechnung, in: DB, 1978, S. 1141-1144.
- Baetge, J. (1976): Rechnungslegungszwecke des aktienrechtlichen Jahresabschlusses, in: Bilanzfragen. Festschrift zum 65. Geburtstag von Prof. Dr. Ulrich Leffson, Düsseldorf 1976, S. 11-30.
- Derselbe (1970): Möglichkeiten der Objektivierung des Jahreserfolges, Band 2 der Schriftenreihe des Instituts für Revisionswesen der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster, hrsg. von U. Leffson, Düsseldorf 1970.
- Barnard, Ch. J. (1938): The Functions of the Executive, Cambridge, Mass. 1938.
- Bartholomäi, R. (1973): Gesellschaftsbezogenes betriebliches Rechnungswesen, in: Die Neue Gesellschaft, 1973, S. 283-285.
- Bauer, R.A. (1973): The State of the Art of Social Auditing, in: Corporate Social Accounting, hrsg. von M. Dierkes und R.A. Bauer, New York/Washington/London 1973, S. 3-40.

- Derselbe (1973a): The Future of Corporate Social Accounting, in: Corporate Social Accounting, hrsg. von M. Dierkes und A. Bauer, New York/Washington/London 1973, S. 389-405.
- Bauer, R.A./Fenn, D.H. (1973): What is a Corporate Social Audit?, in: Harvard Business Review, 1973, S. 37-48.
- Beier, J. (1977): Grundlagen einer vergleichenden Analyse von Lohnquote, Selbstfinanzierung und Rentabilität der Unternehmen (I), in: DB, 1977, S. 1057-1061.
- Derselbe (1977a): Grundlagen einer vergleichenden Analyse von Lohnquote, Selbstfinanzierung und Rentabilität der Unternehmen (II), in: DB, 1977, S. 1106-1112.
- Derselbe (1980): unter Mitarbeit von G. Schlossarek. Wert-schöpfungs- und Finanzierungsrechnungen (I) - International erprobte Verfahren der Unternehmensanalyse-, in: DB, 1980, S. 1129-1135.
- van den Bergh, R. (1976): Fragen der Rechnungslegung in der Sozialbilanz im Zusammenhang mit dem deutschen Modellversuch, in: Der Schweizer Treuhänder, 1976, S. 24-28.
- Bombach, G. (1973): Konsum oder Investitionen für die Zukunft?, in: Aufgabe Zukunft. Qualität des Lebens, Band 7 der Beiträge zur 4. internationalen Arbeitstagung der IG-Metall, Qualitatives Wachstum, Frankfurt/Main 1973, S. 38 ff.
- Brauchlin, E. (1977): Gesucht: Erfolgsausweise für eine humane Führung, in: IO, 1977, S. 428-433.
- Braun, F. (1974): Rechenschaftslegung zur Umweltbelastung und zum Umweltschutz von Industrieunternehmen. Grundriß für Manager, Berater und Wirtschaftswissenschaftler, Heft A 36 der Schriftenreihe 'Beiträge zur Umweltgestaltung', Berlin 1974.
- Brockhoff, K. (1975): Zur externen gesellschaftsbezogenen Berichterstattung deutscher Unternehmen - Eine Auswertung deutscher Geschäftsberichte aus dem Jahr 1973, Heft 3 der Veröffentlichungen der Stiftung Gesellschaft und Unternehmen, Köln 1975.
- Derselbe (1975a): Gesellschaftsbezogene Berichterstattung der Unternehmen, in: ZfbF, 1975, S. 30-39.

- Derselbe (1977): Zur Diskussion von "Sozialbilanzen" in Frankreich, in: DB, 1977, S. 922-923.
- Budäus, D. (1976): Externe Effekte unternehmerischer Aktivitäten, in: Die Unternehmung, 1976, S. 225-243.
- Derselbe (1977): Sozialbilanzen - Ansätze gesellschaftsbezogener Rechnungslegung als Ausdruck einer erweiterten Umweltorientierung?, in: ZfB, 1977, S. 183-202.
- Chmielewitz, K. (1975): Arbeitnehmerinteressen und Kapitalismus-Kritik in der Betriebswirtschaftslehre, Reinbek bei Hamburg 1975.
- Coenenberg, A.G. (1976): Jahresabschluß und Jahresabschlußanalyse. Betriebswirtschaftliche, handels- und steuerrechtliche Grundlagen, 3. völlig überarbeitete und erweiterte Auflage, München 1976.
- Corbin, D.A. (1973): Guidelines for Reporting Corporate Environmental Impact, in: Corporate Social Accounting, hrsg. von M. Dierkes und R.A. Bauer, New York/Washington/London 1973, S. 321-326.
- Cyert, R.M./March, J.G. (1959): A Behavioral Theory of Organizational Objectives, in: Modern Organization Theory, hrsg. von M. Haire, New York 1959, S. 76-90.
- Dieselben (1963): A Behavioral Theory of the Firm, Englewood Cliffs, N.J., 1963.
- Dederra, E. (1980): Sozialbilanz - gesetzlich geregelt. Das Beispiel Frankreich, in: FB/IE, 1980, S. 130-134.
- DGB-Bundesvorstand (1976): Beschluß des DGB-Bundesvorstandes: Erste Einschätzung der Sozialbilanzen, Düsseldorf 1976, in: WSI - Mitteilungen, 1977, S. 55 f.
- Dierkes, M. (1973): Qualität des Lebens und unternehmerische Entscheidung. Battelle - Information Nr. 17 /1973.
- Derselbe (1974): Die Sozialbilanz - Ein gesellschaftsbezogenes Planungs-, Informations- und Rechnungssystem, Frankfurt/Main und New York 1974.
- Derselbe (1978): Schwerpunkte der weiteren Forschungsarbeit, in: Wirtschaftsdienst, 1978, S. 122-126.

- Derselbe (1978a): Was sind Sozialbilanzen? - Vorschläge zur Lösung der terminologischen Sprachverwirrung, in: Sozialbilanzen in der Bundesrepublik Deutschland. Ansätze - Entwicklungen - Beispiele, hrsg. von E. Pieroth, Band 3 der Schriftenreihe 'Mensch und Kapital', Düsseldorf/Wien 1978, S. 34-44.
- Derselbe (1978b): Sozialbilanzen - Einige Gedanken zur konzeptionellen und politischen Entwicklung der letzten Jahre, in: Sozialbilanzen in der Bundesrepublik Deutschland. Ansätze - Entwicklungen - Beispiele, hrsg. von E. Pieroth, Band 3 der Schriftenreihe 'Mensch und Kapital', Düsseldorf/Wien 1978, S. 202-221.
- Dierkes, M./Kopmann, U. (1974): Von der Sozialbilanz zur gesellschaftsbezogenen Unternehmenspolitik - Ansätze zu einem Management System for Social Goals, in: BFuP, 1974, S. 295-321.
- Dittmar, R. (1978): "Sozialbilanz" und Arbeitnehmerinteressen, in: Sozialbilanzen in der Bundesrepublik Deutschland. Ansätze - Entwicklungen - Beispiele, hrsg. von E. Pieroth, Band 3 der Schriftenreihe 'Mensch und Kapital', Düsseldorf/Wien 1978, S. 263-272.
- Domsch, M. (1979): Die "Sozial-Bilanz" als Instrument der Unternehmensführung, in: WiSt, 1979, S. 102-109.
- Eichhorn, P. (1974): Gesellschaftsbezogene Unternehmensrechnung, Heft 30 der Schriftenreihe der Kommission für wirtschaftlichen und sozialen Wandel, Göttingen 1974.
- Derselbe (1976): Gesellschaftsbezogene Unternehmensrechnung und betriebswirtschaftliche Sozialindikatoren, in: ZfbF, 1976, S. 159-169.
- Enke, W. (1979): Die Entwicklung des Konzeptes eines "integrierten gesellschaftlichen Steuerungssystems", Diss., Göttingen 1979.
- Faltlhauser, K. (1976): Sozial-Bilanzen - Konzepte und Beispiele, in: Personal. Mensch und Arbeit im Betrieb, 1976, S. 57-61.
- Derselbe (1978): Unternehmen und Gesellschaft. Theorie und Praxis der Sozialbilanz, Band 5 der dib-Schriftenreihe, hrsg. vom Deutschen Institut für Betriebswirtschaft e.V., Berlin 1978.

- Derselbe (1978a): Die Sozialrechnung als Element der Sozialbilanz, in: Personal. Mensch und Arbeit im Betrieb, 1978, S. 180-183.
- Derselbe (1978b): Die Praxis der gesellschaftsbezogenen Unternehmensrechnung in der Bundesrepublik Deutschland, in: Sozialbilanzen in der Bundesrepublik Deutschland. Ansätze - Entwicklungen - Beispiele, hrsg. von E. Pieroth, Band 3 der Schriftenreihe 'Mensch und Kapital', Düsseldorf/Wien 1978, S. 149-177.
- Derselbe (1979): Wachsende gesellschaftliche Verantwortung der Unternehmung ... wie können wir sie rechtfertigen?, in: IO, 1979, S. 271-276.
- Fischer-Winkelmann, W.F. (1980): Gesellschaftsorientierte Unternehmensrechnung, München 1980.
- Flint, D. (1973): The Widening Responsibility of the Accounting, in: The Accountant's Magazine, 1973, S. 292-298.
- Forster, K.H. (1979): Einige Thesen zum Prüfungsbericht, in: WPg, 1979, S. 652.
- Friedman, M. (1962): Capitalism and Freedom, Chicago 1962.
- Galbraith, J.K. (1968): Die moderne Industriegesellschaft, München/Zürich 1968.
- Gastil, R.D. (1973): Social Accounting Versus Social Responsibility, in: Corporate Social Accounting, hrsg. von M. Dierkes und R.A. Bauer, New York/Washington/London 1973, S. 93-106.
- Gehrmann, F./Lembach, K. (1979): Einschätzung der Aussagefähigkeit von Sozialbilanzen. Eine Pilotstudie. Vervielfältiges Manuskript, Referat, gehalten auf der Herbsttagung der Sektion "Soziale Indikatoren" 1979 in Bad Homburg.
- Goetzke, W. (1979): Zur Kritik an der einzelwirtschaftlichen Wertschöpfungsrechnung, in: ZfB, 1979, S. 419-428.
- Haarlaender, G. (1978): Beispiel Shell AG: Sozialbilanz - Show oder nützliche Information?, in: Sozialbilanzen in der Bundesrepublik Deutschland. Ansätze - Entwicklungen - Beispiele, hrsg. von E. Pieroth, Band 3 der Schriftenreihe 'Mensch und Kapital', Düsseldorf/Wien 1978, S. 289-298.

- Hansen, J.R. (1976): Verwendungsmöglichkeiten gesellschaftsbezogener Informationssysteme für das Unternehmens-PR, in: Der Volks- und Betriebswirt, 1976, S. 93-96.
- Hartmann, H./Furch, H. (1974): Ansprüche an ein sozialverantwortliches Unternehmungsverhalten. Eine empirische Untersuchung, in: Wirtschaftsdienst, 1974, S. 583-589.
- Heald, M. (1957): Management's Responsibility to Society. The Growth of an Idea, in: Business History Review, 1957, S. 375 ff.
- Heinen, E. (1978): Neue Ansätze im betriebswirtschaftlichen Rechnungswesen. Einführung in: Aschoff, Ch., Betriebliches Humanvermögen. Grundlagen einer Humanvermögensrechnung, Band 17 der Schriftenreihe 'Die Betriebswirtschaft in Forschung und Praxis', hrsg. von E. Heinen, Wiesbaden 1978.
- Derselbe (1980): Handelsbilanzen, 9. verbesserte und erweiterte Auflage, Wiesbaden 1980.
- Heinen, E./Picot, A. (1974): Können in betriebswirtschaftlichen Kostenauffassungen soziale Kosten berücksichtigt werden?, in: BFuP, 1974, S. 345-366.
- Heinsohn, D. (1980): Probleme und Stand der Diskussion über Sozialbilanzen. Eine theoretische Einführung, in: gesellschaftsbezogene Berichterstattung öffentlicher Banken, Heft 7 der Schriften des Verbandes öffentlicher Banken, hrsg. von W.-D. Becker und R. Falk, Göttingen 1980.
- Hemmer, E. (1980): Sozialbericht/Sozialbilanz in der Diskussion, Nr. 76 der Beiträge zur Wirtschafts- und Sozialpolitik, hrsg. vom Institut der Deutschen Wirtschaft, Köln 1980.
- Derselbe (1980a): Sozialbilanzen. Vorschläge zur Weiterentwicklung, in: Personal. Mensch und Arbeit im Betrieb, 1980, S. 336-337.
- Hentze, J. (1977): Unter Mitarbeit von J. Metzner. Personalwirtschaftslehre. Band 2. Personalerhaltung und Leistungsstimulation, Personalfreistellung und Personalinformationswirtschaft, Bern/Stuttgart 1977.
- Hill, W./Fehlbaum, R./Ulrich, P. (1974): Organisationslehre. Band 1. Ziele, Instrumente und Bedingungen der Organisation sozialer Systeme, Bern/Stuttgart 1974.

- Hirte, E. (1979): Gedanken zur Aufstellung der Sozialbilanz, in: DB, 1979, S. 14-15.
- Hoffmann-Nowotny, H.-J. (1980): (Hrsg.) Soziale Indikatoren im internationalen Vergleich, Band 7 der Schriftenreihe 'Soziale Indikatoren', Frankfurt/Main und New York 1980.
- Huber, A. (1978): Anmerkungen zu den Sozialbilanzen der deutschen Pieroth-Gruppe, in: Sozialbilanzen in der Bundesrepublik Deutschland. Ansätze - Entwicklungen - Beispiele, hrsg. von E. Pieroth, Band 3 der Schriftenreihe 'Mensch und Kapital', Düsseldorf/Wien 1978, S. 273-288.
- Humble, J. (1973): Social Responsibility Audit, London 1973.
- Hunziker, R. (1980): Die soziale Verantwortung der Unternehmung. Auseinandersetzung mit einem Schlagwort, Band 33 der Schriftenreihe des Instituts für betriebswirtschaftliche Forschung an der Universität Zürich, Bern/Stuttgart 1980.
- Igalens, J./Peretti, J.-M. (1980): Le bilan social de l'entreprise, Paris 1980.
- IG Chemie-Papier-Keramik (1978): (Hrsg.) BASF Aktiengesellschaft Sozialbilanz - Analyse, Kritik, Ludwigshafen 1978.
- Inhoffen, A.O./Müller-Dahl, F.P. (1981): Rückstellungen für Abfindungen aus Sozialplan und Aufhebungsvertrag? (II) - Sozialplan und Aufhebungsvertrag aus organisatorischer und bilanzieller Sicht, in: DB, 1981, S. 1525-1530.
- Jacoby, N.H. (1973): Corporate Power and Social Responsibility, New York/London 1973.
- Jonasch, F. (1974): Firmenwert, in: HdB, hrsg. von E. Grochla und W. Wittmann, 4. völlig neu gestaltete Auflage, Stuttgart 1974, Sp. 1495-1499.
- Kador, F.J. (1978): "Sozialbilanzen" aus der Sicht der Arbeitgeber, in: Wirtschaftsdienst, 1978, S. 111-115.
- Keller, M. (1977): Der Zusammenhang zwischen aktienrechtlicher Ergebnisrechnung und volkswirtschaftlicher Inlandsproduktrechnung (Wertschöpfung), in: DB, 1977, S. 1713-1716.

- Khandwalla, P.N. (1977): The Design of Organizations, New York u. a. 1977.
- Kieser, A./Kubicek, H. (1978): Organisationstheorien II. Kritische Analysen neuerer sozialwissenschaftlicher Ansätze, Band 514/II der Schriftenreihe 'Sozialökonomie', hrsg. von M. Bolte u. a., Stuttgart u. a. 1978.
- Kirsch, G. (1974): Die Betroffenen und die Beteiligten, München 1974.
- Kittner, M./Mehrens, K. (1978): Gesellschaftsbezogene Rechnungslegung: Kritik und Möglichkeit, in: Sozialbilanzen in der Bundesrepublik Deutschland. Ansätze - Entwicklungen - Beispiele, hrsg. von E. Pieroth, Band 3 der Schriftenreihe 'Mensch und Kapital', Düsseldorf/Wien 1978, S. 85-108.
- Koelle, H.H. (1974): Inhaltlicher Entwurf eines zielorientierten gesamtgesellschaftlichen Simulationsmodells, ZBZ-Bericht Nr. 21/1974.
- Kubicek, H./Thom, N. (1976): Betriebliches Umsystem, in: HdB, hrsg. von E. Grochla und W. Wittman, 4. völlig neu gestaltete Auflage, Stuttgart 1976, Sp. 3977-4017.
- Kücken, N. (1980): Sozialbilanzen am Scheideweg (I), in: DB, 1980, S. 1501-1505.
- Derselbe (1980a): Sozialbilanzen am Scheideweg (II), in: DB, 1980, S. 1556-1561.
- Küller, H.-D. (1977): Sozialbilanzen - neues Instrument unternehmerischer Abwehrstrategien, in: WSI - Mitteilungen, 1977, S. 33-40.
- Derselbe, (1978): "Sozialbilanzen" - Kritische Anmerkungen aus gewerkschaftlicher Sicht, in: Sozialbilanzen in der Bundesrepublik Deutschland. Ansätze - Entwicklungen - Beispiele, hrsg. von E. Pieroth, Band 3 der Schriftenreihe 'Mensch und Kapital', Düsseldorf/Wien 1978, S. 245-262.
- Derselbe, (1978a): Eine Herausforderung an die Gewerkschaften, in: Wirtschaftsdienst, 1978, S. 115-119.
- Küppers, B. (1976): Sozialbilanzen - auch für Kreditinstitute?, in: Bank und Markt, 1976, S. 33.

- Lachnit, L. (1976): Ein Beitrag zur gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung der Unternehmungen, in: ZfbF, 1976, S. 454-457.
- Leffson, U. (1976): Bilanzanalyse, Stuttgart 1976.
- Derselbe (1980): Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 5. völlig neubearbeitete und erweiterte Auflage, Düsseldorf 1980.
- Derselbe (1980a): Wirtschaftsprüfung, 2., stark veränderte und erweiterte Auflage, Wiesbaden 1980.
- Leipert, Ch. (1975): Unzulänglichkeiten des Sozialproduktes in seiner Eigenschaft als Wohlstandsmaßstab, Band 34 der Schriften zur angewandten Wirtschaftsforschung, hrsg. von B. Gahlen und H. Hesse, Tübingen 1975.
- Derselbe (1978): Gesellschaftliche Berichterstattung. Eine Einführung in Theorie und Praxis sozialer Indikatoren, Berlin/Heidelberg/New York 1978.
- Linowes, D.F. (1968): Socio-Economic Accounting, in: The Journal of Accountancy, 1968, S. 37-42.
- Derselbe (1972): Measuring Social Programs in Business, New York 1972.
- Löcherbach, G. (1976): Die "Sozialbilanz" als Informations- und als Rechenschaftsinstrument der Unternehmung, in: BFuP, 1976, S. 53-64.
- Louwers, P.C. (1972): Sincerity in Financial Reporting, in: The Accountant's Magazine, 1972, S. 528-534.
- Manne, H.G. (1972): First Lecture, in: The Modern Corporation and Social Responsibility. Rational Debate Series, hrsg. von H.G. Manne und H.C. Wallich, 1972, S. 4 ff.
- Manne, H.G./Wallich, H. (1972): The Modern Corporation and Social Responsibility, Washington 1972.
- March, J.G./Simon, H.A. (1958): Organizations, New York/London 1958.
- Marlin, J.T. (1973): Accounting for Pollution, in: The Journal of Accountancy, 1973, S. 41-46.
- Marr, R./Stitzel, M. (1979): unter Mitarbeit von H. Friedel-Howe. Personalwirtschaft. Ein konflikt-orientierter Ansatz, München 1979.

- Mintrop, A. (1976): Überlegungen zur Gestaltung der gesellschaftsbezogenen unternehmerischen Rechnungslegung, in: Der Schweizer Treuhänder, 1976, S. 7-12.
- Monsen, J. (1972): Social Responsibility and the Corporation: Alternatives for the Future of Capitalism, in: Journal of Economic Issues, 1972, S. 125 ff.
- Derselbe (1973): Social Accounting a Mirage?, in: Corporate Social Accounting, hrsg. von M. Dierkes und R.A. Bauer, NewYork/Washington/London 1973.
- Moxter, A. (1974): Bilanzlehre, Wiesbaden 1974.
- Müller-Hagen, D. (1978): "Sozialbilanzen" - Praktische Empfehlungen der Bundesvereinigung Deutscher Arbeitgeberverbände, in: Sozialbilanzen in der Bundesrepublik Deutschland. Ansätze - Entwicklungen - Beispiele, hrsg. von E. Pieroth, Band 3 der Schriftenreihe 'Mensch und Kapital', Düsseldorf/Wien 1978, S.222-244.
- Müller-Wenk, R. (1978): Die ökologische Buchhaltung. Ein Informations- und Steuerungsinstrument für umweltkonforme Unternehmenspolitik, hrsg. von der Stiftung Gesellschaft und Unternehmen, Frankfurt/Main und New York 1978.
- National Association of Accountants (1974): Accounting for Corporate Social Performance, in: Management Accounting, Febr. 1974.
- Neubauer, W. (1968): Makroökonomische Kostenstrukturen im System der Statistik des Sozialprodukts und der Input - Output - Verflechtung. Heft 19 der Schriftenreihe 'Frankfurter Wirtschafts- und Sozialwissenschaftliche Studien' der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät der Johann Wolfgang Goethe-Universität Frankfurt am Main, Berlin 1968.
- Neuberger, O. (1974): Messung der Arbeitszufriedenheit. Verfahren und Ergebnisse, Stuttgart u. a. 1974.
- OECD (1973): List of Social Concerns Common to Most OECD Countries. The OECD Social Indicator Development Program, Paris 1973.
- Dieselbe (1977): Progrès accomplis dans l'élaboration des indicateurs sociaux, in: L'Observateur de l'OECD, 1977, S. 24 ff.

- Oeckl, A. (1980): Sozialbilanz - ja oder nein ?, in: Personal. Mensch und Arbeit im Betrieb, 1980, S. 4-6.
- o.V. (1977): Bilan social de l'entreprise, in: Liaisons Sociales, Législation Sociale, No.4591 du 19 décembre 1977, S. 1-10.
- o.V. (1979): Sozialbilanz. Wechsel auf die Zukunft. Ein Gespräch mit Professor Dr. Meinolf Dierkes, in: Wirtschaftswoche, Nr.15 vom 9.4.1979, S. 84-89.
- o.V. (1979a): mm-Symposium Sozialbilanzen. Großunternehmen in der Legitimationskrise, abgedruckt in: Manager-Magazin, Nr.8/1979.
- o.V. (1980): Sozialbilanzen. Spitze des Eisbergs, in: Wirtschaftswoche, Nr.42 vom 17.10.1980, S. 38-44.
- Picot, A. (1977): Betriebswirtschaftliche Umweltbeziehungen und Umweltinformation. Grundlagen einer erweiterten Erfolgsanalyse für Unternehmungen, Heft 88 der Schriftenreihe 'Betriebswirtschaftliche Schriften', Berlin 1977.
- Derselbe (1978): Einige Fragen der Bestimmung von außermärklichen externen Konsequenzen der Unternehmenstätigkeit als Grundlage einer Sozialbilanz, in: Sozialbilanzen in der Bundesrepublik Deutschland. Ansätze - Entwicklungen - Beispiele, hrsg. von E. Pieroth, Band 3 der Schriftenreihe 'Mensch und Kapital', Düsseldorf/Wien 1978, S. 45-73.
- Pieroth, E. (1978): Wozu wir Sozialbilanzen brauchen und wozu nicht, in: Sozialbilanzen in der Bundesrepublik Deutschland. Ansätze - Entwicklungen - Beispiele, hrsg. von E. Pieroth, Band 3 der Schriftenreihe 'Mensch und Kapital', Düsseldorf/Wien 1978, S. 7-11.
- Pohmer, D./Bea, F.X. (1975): Konzentration, in: HdB, hrsg. von E. Grochla und W. Wittmann, 4.völlig neu gestaltete Auflage, Stuttgart 1975, Sp. 2220-2234.
- Pougin, E. (1976): Die Sozialverpflichtung des Wirtschaftsprüfers, in: BFuP, 1976, S. 93-113.
- Quinn, P. (1972): Management's Social Responsibility Role in the Post-Industrial Era, in: Management Decision, 1972, S. 293-307.

- Reichmann, T./Lange, Ch. (1980): Kapitalflußrechnung und Wertschöpfungsrechnung als Ergänzungsrechnungen des Jahresabschlusses im Rahmen einer gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung, in: ZfB, 1980, S. 518-542.
- Dieselben (1981): Wertschöpfungsrechnung und handelsrechtliche Gewinnermittlung: Brutto- oder Netto-Wertschöpfung, in: DB, 1981, S. 949-953.
- Schaeffer, K. (1979): Erweiterung der externen Rechnungslegung nicht erwerbswirtschaftlicher Betriebe durch Sozialbilanzen, in: BFuP, 1979, S. 554-565.
- Scheibe-Lange, J. (1978): Wertschöpfung und Verteilung des Unternehmenseinkommens, in: ZfB, 1978, S. 631-637.
- Schildbach, T. (1975): Analyse des betrieblichen Rechnungswesens aus der Sicht der Unternehmensbeteiligten, dargestellt am Beispiel der Aktiengesellschaft, Band 22 der Schriftenreihe 'Betriebswirtschaftliche Beiträge', hrsg. von H. Münstermann unter Mitwirkung von W. Busse von Colbe u.a., Wiesbaden 1975.
- Schlossarek, G. (1977): Zweifelhafte Arbeitgeber-Rechnung. Zur Wertschöpfungsrechnung des hessischen Chemie-Arbeitgeberverbandes, in: Gewerkschaftliche Umschau, 1977, S. 8-10.
- Schmidt, R. (1977): Bemerkungen zur Geschichte der Sozialbilanz im Bereich der Individualversicherung, in: Versicherungswirtschaft, 1977, S. 911-916.
- Schulte, H. (1974): Die Sozialbilanz der STEAG Aktiengesellschaft, in: BFuP, 1974, S. 277-294.
- Schumacher, E. (1976): "Sozialbilanz" im Blickfeld der Gewerkschaft, in: Öffentliche Wirtschaft und Gemeinwirtschaft, 1976, S. 114-116.
- de Senarclens, M. (1980): Wie steht es heute um die Gesellschaftsbezogene Rechnungslegung ? Ein Querschnitt durch die Erfahrungen mit Sozialbilanzen in Deutschland, Frankreich und der Schweiz, in: IO, 1980, S. 91-97.
- Simon, H.A. (1976): Administrative Behavior. A Study of Decision-Making Process in Administrative Organization, 3.Aufl., New York/London 1976.
- Simonis, H. und U.E. (1976): Lebensqualität: Zielgewinnung und Zielbestimmung. Quality of Life. Methods and Measurement, Kiel 1976.

- Springer, G.G. (1976): Soziale Berichterstattung im "Corporate Report", in: Der Schweizer Treuhänder, 1976, S. 29-32.
- Statistisches Bundesamt (1980): (Hrsg.) Volkswirtschaftliche Gesamtrechnungen, Reihe 1, Konten und Standardtabellen 1979, Stuttgart/Mainz 1980.
- Steiger, A. (1979): Sozialprodukt oder Wohlfahrt, Diessenhofen 1979.
- Steinmann, H. (1973): Zur Lehre von der "Gesellschaftlichen Verantwortung der Unternehmensführung" - Zugleich eine Kritik des Davoser Manifests - , in: WiSt, 1973, S. 467-473.
- Toan, A.B. (1973): Publicly Reporting on Corporate Social Impact, in: Corporate Social Accounting, hrsg. von M. Dierkes und R.A. Bauer, New York/Washington/London 1973, S. 327-344.
- Ullmann, U.A. (1979): Sozialbilanzen im Streit der Tarifpartner, Vervielfältigtes Manuskript, Referat, gehalten auf der Herbsttagung der Sektion "Soziale Indikatoren", 1979 in Bad Homburg.
- Ulrich, H. (1970): Die Unternehmung als produktives, soziales System, 2. überarbeitete Auflage, Bern/Stuttgart 1970.
- United Nations, Economic and Social Council. Commission on Transnational Corporations (1977): International Standards of Accounting and Reporting, New York 1977.
- Vogelpoth, N. (1980): Die französische Sozialbilanz, Frankfurt/Main 1980.
- Wagner, H. (1971): Zum Problem der Zielfunktion in einer operationalen Theorie der betrieblichen Kapitaldisposition, Habilitationsschrift, Münster 1971.
- Walser, P. (1975): Volkswirtschaftliche Gesamtrechnung - Revision und Erweiterung, Göttingen 1975.
- Weber, H.K. (1980): Wertschöpfungsrechnung, Stuttgart 1980.
- Weihe, H.J. (1977): Unternehmensplanung und Gesellschaft, Band 3 der Schriftenreihe 'Mensch und Organisation', hrsg. von W.H. Staehle, Berlin/New York 1977.

- Weitzig, J.K. (1979): Sozialbilanzen - Diskussionsstand und Möglichkeiten der Weiterentwicklung, in: Literatur-Berater Wirtschaft, 1979, S. 67.
- Derselbe (1979a): Gesellschaftsorientierte Unternehmenspolitik und Unternehmensverfassung, Band 7 der Schriftenreihe 'Mensch und Organisation', hrsg. von W.H. Staehle, Berlin/New York 1979.
- Wenzel, B. (1978): Die Aussagekraft der Wertschöpfungsrechnung in der Sozialbilanz, in: Personal. Mensch und Arbeit im Betrieb, 1978, S. 130-133.
- Widenmayer, M. (1981): Soziale Kosten als Bestandteil gesellschaftsbezogener Rechnungslegung, in: ZfB, 1981, S. 202-217.
- Wöhe, G. (1978): Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Band I. Grundlagen - Der Einfluß der Besteuerung auf das Rechnungswesen des Betriebes, 5. überarbeitete Auflage, München 1978.
- von Wysocki, K. (1975): Das Unternehmen in seiner Umwelt: Möglichkeiten und Grenzen der Sozialbilanz, in: Bericht über die Fachtagung 1974 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf 1975, S. 201-226.
- Derselbe (1976): Meß- und Bewertungsprobleme in der sozialen Rechnungslegung, in: ZfbF, 1976, S. 171-180.
- Zapf, W. (1972): Zur Messung der Qualität des Lebens, in: Zeitschrift für Soziologie, 1972, S. 353-376.
- Derselbe (1974): (Hrsg.) Soziale Indikatoren: Konzepte und Forschungsansätze I, Frankfurt/Main und New York 1974.
- Derselbe (1974a): (Hrsg.) Soziale Indikatoren: Konzepte und Forschungsansätze II, Frankfurt/Main und New York 1974.
- Derselbe (1975): (Hrsg.) Soziale Indikatoren: Konzepte und Forschungsansätze III, Frankfurt/Main und New York 1975.
- Ziehm, F. (1974): Die Sozialbilanz - notwendiges Führungsinstrument oder modische Neuheit ?, in: DB, 1974, S. 1489-1494.
- Derselbe (1978): Gesellschaftsbezogene Unternehmensrechnung - Eine Darstellung ihrer Probleme und der realisierbaren Lösungen, in: Sozialbilanzen in der Bundesrepublik Deutschland. Ansätze - Entwicklungen - Beispiele, hrsg. von E. Pieroth, Band 3 der Schriftenreihe 'Mensch und Kapital', Düsseldorf/Wien 1978, S. 111-148.

ANHANG

<u>Anhang</u>	<u>Bezeichnung</u>	<u>Seite</u>
1	'Social income statement' und 'Social balance statement' nach Abt	199
2	Beispiel zum SEOS nach Linowes	203
3	Aufbauschema der gesellschaftsbezogenen Aufwandsrechnung am Beispiel der STEAG	205
4	Schema für die Erstellung der Wertschöpfungsrechnung nach dem Vorschlag des Arbeitskreises 'Das Unternehmen in der Gesellschaft'	206
5	Indikatorenliste zur französischen 'bilan social' für die Sektoren Industrie und Landwirtschaft (Auszug)	207
6	Indikatorenkatalog des DGB (Auszug)	213
/	Katalog der Unternehmensaktivitäten nach dem Vorschlag des Arbeitskreises 'Das Unternehmen in der Gesellschaft'	217
8	Leistungsrechnung der Deutschen Shell AG 1975	223
9	'Sozialbilanz' nach Ziehm	224
10	Informationsabstufung im Rahmen der französischen 'bilan social' nach verschiedenen Kriterien	225

ANHANG 1

'Social income statement' (Soziale Erfolgsrechnung) und 'Social balance statement' (Soziale Bestandsrechnung) nach Abt

Quelle: Eichhorn, P. (1974), S. 48-52.

Soziale Erfolgsrechnung (nach Abt Associates, Inc.)

I. Soziale Nutzen und soziale Kosten für die Belegschaft

A. Soziale Nutzen für die Belegschaft

1. Krankenversicherung, Lebensversicherung, Krankengeld
2. Beförderungen (ausgedrückt in der Summe der Lohn- und Gehaltssteigerungen für Verdienste und Beförderungen)
3. Erstattung von Schul- und Studiengebühren
4. Urlaubsgeld
5. Kantinen, Kinderhort und Parkplätze
6. Arbeitsqualität (Arbeitsplatzausstattung usw.)

Soziale Nutzen insgesamt

B. Soziale Kosten für die Belegschaft

1. Entlassungen und Ausfallzeiten (geschätzt in Höhe eines Monatslohns pro Kündigung)
2. Unbezahlte Überstunden (etwa 35% der durchschnittlichen 40-Stunden-Woche)
3. Ungleiche Arbeitsbedingungen und Berufschancen (definiert als Einkommensverlust für bestimmte Gruppen)

Soziale Kosten insgesamt

C. Sozialer Nettonutzen (Nettoschaden) für die Belegschaft

II. Soziale Nutzen und soziale Kosten für die Gemeinde

A. Soziale Nutzen für die Gemeinde

1. Bezahlte Gemeindesteuern
2. Verbesserungen der Umwelt
3. Gemeindesteuerermehreinnahmen durch neu geschaffene Arbeitsplätze

Soziale Nutzen insgesamt

B. Soziale Kosten für die Gemeinde

Beanspruchte kommunale Dienste (errechnet durch Multiplikation des Anteils der Betriebsangehörigen an der Gesamtbevölkerung mit dem Steueraufkommen zur Finanzierung der kommunalen Dienste, vorausgesetzt die Benutzung erfolgt entsprechend dem obigen Verhältnis, abzüglich des Anteils am Gemeindebudget, der die vom Unternehmen nicht beanspruchten Dienste wiedergibt)

C. Sozialer Nettonutzen (Nettoschaden) für die Gemeinde

III. Soziale Nutzen und soziale Kosten für die Allgemeinheit

A. Soziale Nutzen für die Allgemeinheit

1. Bezahlte Bundessteuern
2. Bezahlte Landessteuern
3. Förderung von Wissenschaft und Forschung
4. Steuermehreinnahmen für Bund und Land durch neu geschaffene Arbeitsplätze

Soziale Nutzen insgesamt

B. Soziale Kosten für die Allgemeinheit

Beanspruchte Bundes- und Landesdienste (errechnet durch Multiplikation des Anteils der Unternehmung am staatlichen Körperschaftsteueraufkommen mit dem Gesamtsteueraufkommen aller Unternehmen für diese öffentlichen Dienste, vorausgesetzt die Steuergesetze besteuern die Gesamtheit der Unternehmen entsprechend ihrer Inanspruchnahme dieser Dienste)

C. Sozialer Nettonutzen (Nettoschaden) für die Allgemeinheit

IV. Sozialer Nettonutzen (Nettoschaden) für Belegschaft, Gemeinde und Allgemeinheit

V. Soziale Nutzen und soziale Kosten für die Kunden

A. Soziale Nutzen für die Kunden

Umsätze einschließlich des über die getätigten Umsätze hinausgehenden Wertes der Verträge für die Kunden

B. Soziale Kosten für die Kunden

Umsatzerlöse als Alternativkosten

C. Sozialer Nettonutzen (Nettoschaden) für die Kunden

Soziale Bestandsrechnung
(nach Abt Associates, Inc.)

I. Soziales Vermögen

A. Belegschaft

1. Humanvermögen eines Jahres (gleichbedeutend mit dem Gegenwartswert der Jahresgehaltssumme der Belegschaft)
2. Humanvermögen nach einem Jahr (ergibt sich aus der Gesamtgehaltssumme bei einer angenommenen mittleren Zugehörigkeit der Betriebsangehörigen von vier Jahren, diskontiert um den Zinssatz der durchschnittlichen jährlichen Gehaltssteigerungen)
3. Investitionen für Fortbildung (geschätzt in Höhe eines Viertels des ersten Jahresgehalts der gegenwärtigen Betriebsangehörigen)
abzüglich der Veralterung des Wissensstandes (bei einer Abschreibung der Investitionen innerhalb der mittleren Verweildauer der Betriebsangehörigen)

Sozialer Wert der Belegschaft insgesamt

B. Organisation

1. Firmenwert (gleichbedeutend mit den Kosten für die Wiedererstellung der Organisation, errechnet an Hand des um die Veränderungen des Lebenshaltungskostenindex bereinigten Aktienkapitals)
2. Ausstehende Einnahmen
3. Unbebaute Grundstücke
4. Gebäude (zu Anschaffungskosten)
5. Maschinen und Einrichtungen (zu Anschaffungskosten)

Sozialer Wert der Organisation insgesamt

C. Forschung

1. Vorstudien (noch nicht entgeltene Vorleistungen für künftige Kontrakte)
2. Forschung auf dem Gebiet der Kinderpflege
3. Beratung und Prüfung im Rahmen der sozialen Rechnungslegung

Sozialer Wert der Forschung insgesamt

D. Anteil der Steuerzahlungen für beanspruchte öffentliche Dienste

E. Sozialer Gesamtvermögenswert

II. Soziale Verpflichtungen und soziales Eigenkapital

A. Belegschaft

1. Verpflichtungen aus Aufträgen des laufenden Jahres (gleichbedeutend mit einem Gegenwartswert aufgrund bisheriger Erfahrung)
2. Verpflichtungen aus Aufträgen für die folgenden Jahre (ergibt sich aus der bisherigen Erfahrung bei mittlerer Verweildauer, diskontiert um den Zinssatz der Geltssteigerungen)
3. Verpflichtungen gegenüber der Leitung für ein Jahr (siehe II.A.1.)
4. Verpflichtungen gegenüber der Leitung nach einem Jahr (siehe II.A.2.)

Soziale Verpflichtungen der Belegschaft insgesamt

B. Organisation

1. Verpflichtungen aus dem working capital (arbeitendes Kapital als Differenz zwischen den kurzfristigen Verbindlichkeiten und den korrespondierenden kurzfristigen Bestandteilen des Sozialvermögens)
2. Verlust
3. Verpflichtungen von Einrichtungen und Maschinen gegenüber Aufträgen und Leitung (siehe II.A.1.)

Soziale Verpflichtungen der Organisation insgesamt

C. Umwelt

1. Anteil der öffentlichen Ausgaben für durch die Unternehmung beanspruchte öffentliche Dienste
2. Wasserverunreinigungen bei der Papierherstellung durch die die Unternehmung beliefernden Papierfabriken
3. Luftverunreinigungen bei der Stromerzeugung durch die die Unternehmung beliefernden Kraftwerke
4. Luftverunreinigung durch betriebsbedingten Autoverkehr

Soziale Verpflichtungen gegenüber der Umwelt

D. Soziale Gesamtverpflichtung

E. Soziales Eigenkapital

1. Anteil der Belegschaft (sozialer Wert der Belegschaft abzüglich soziale Verpflichtungen der Belegschaft)
2. Anteil der Eigentümer (sozialer Wert der Organisation abzüglich soziale Verpflichtungen der Organisation)
3. Anteil der Leistungserstellung (sozialer Wert der Forschung abzüglich soziale Verpflichtungen gegenüber der Umwelt)

Soziales Eigenkapital insgesamt

F. Gesamtsumme der sozialen Verpflichtungen und des sozialen Eigenkapitals

ANHANG 2

Beispiel zum SEOS nach Linowes

Quelle: Eichhorn, P. (1974), S. 44 f.

Sozialwirtschaftliche Erfolgsrechnung (nach David F. Linowes)

I. Beziehungen zu Mitarbeitern

A. Verbesserungen

1. Ausbildungsprogramm für behinderte Arbeitnehmer
2. Zuwendung an ein Negercollege
3. Zusätzliche Kosten eines Einstellungsprogramms für Arbeitnehmer aus Minderheiten
4. Kosten für Betriebskindergarten

Verbesserungen insgesamt

B. Schäden

Verschiebung der Einbringung neuer Sicherheitsvorschriften an Schneidemaschinen

C. Saldo

II. Beziehungen zur Umwelt

A. Verbesserungen

1. Kosten für Wiederaufforstung einer Müllkippe auf dem Werksgelände
2. Kosten für Einrichtung von Immissionskontrollgeräten auf dem Schornstein von Werk A
3. Kosten für Abfallentgiftung bei der Verarbeitung

Verbesserungen insgesamt

B. Schäden

1. Kosten, die entstanden wären, wenn man das Abbaugelände wiederaufgeforstet hätte
2. Kosten, die entstanden wären, wenn man einen Reinigungsprozeß eingeleitet hätte, um giftige Flüssigkeiten zu neutralisieren, die in die Abwässer fließen

Schäden insgesamt

C. Saldo

III. Beziehungen zum Produkt

A. Verbesserungen

1. Gehalt des Vizepräsidenten während seiner Tätigkeit
in der Sachkommission der Bundesregierung für Arbeits-
schutz
2. Kosten für den Ersatz bleihaltiger Farben durch
bleifreie

Verbesserungen insgesamt

B. Schäden

Sicherheitsvorkehrungen, die vom Sicherheitsrat empfohlen,
aber dem Produkt nicht beigegeben wurden

C. Saldo

Totaler sozialwirtschaftlicher Nettonutzen bzw. totales sozialwirt-
schaftliches Defizit im Jahr

Füge hinzu: Übertrag aus den Vorjahren

Saldo zum Jahresende

ANHANG 3

Aufbauschema der gesellschaftsbezogenen Aufwandsrechnung am Beispiel der STEAG

Quelle: Ziehm, F. (1978), S. 129.

Leistungen	Aufwand der STEAG			Nutzen für die Gesellschaft	
	1975 Mio. DM	1974 Mio. DM	Veränderung %	in Stichworten	
A. INNERES BEZIEHUNGSFELD					
- Leistungen an die Belegschaft	252,31	253,28	- 0,97	- 0,4	Schaffung, Erhaltung und Steigerung von Einkommen und Kaufkraft
- Zuführung zur freien Rücklage	9,40	9,90	- 0,50	- 5,0	Verbesserung der Grundlage für die Durchführung von Investitionen
- Dividende an die Aktionäre	10,00	10,00	-	-	Schaffung von Einkommen für die Aktionäre
Summe inneres Beziehungsfeld	271,71	273,18	- 1,47	- 0,5	
B. AUßERES BEZIEHUNGSFELD					
- Forschung und Entwicklung	59,83	44,74	+15,09	+33,7	Sicherung der zukünftigen Energieversorgung und Verringerung der Umweltbelastung
- Maßnahmen des Umweltschutzes bei bestehenden Anlagen	3,16	3,16	- 2,53	-44,5	Verringerung der Emissionen aus bestehenden Kraftwerken
- Beziehungen zur Öffentlichkeit	20,39	18,33	+ 2,06	+ 5,6	Beiträge zur Erfüllung von Gemeinschaftsaufgaben und gemeinnütziger Zwecke
Summe äußeres Beziehungsfeld	83,38	66,76	+14,62	+21,3	
Summe inneres und äußeres Beziehungsfeld	355,09	341,94	+13,15	+ 3,8	
abzgl. Korrekturposten*	49,78	20,57	+29,21		
Gesamtleistung in der SOZIALBILANZ	305,31	321,37	-16,06	- 5,0	

* Der Korrekturposten eliminiert Doppelerfassungen von Personalaufwendungen im inneren und äußeren Beziehungsfeld und berücksichtigt die Leistungen der Gesellschaft an das Unternehmen, die in Form von Forschungszuschüssen und Investitionszulagen gegeben werden.

ANHANG 4

Schema für die Erstellung der Wertschöpfungsrechnung nach dem Vorschlag des Arbeitskreises 'Das Unternehmen in der Gesellschaft'

Quelle: Arbeitskreis 'Das Unternehmen in der Gesellschaft' im Betriebswirtschaftlichen Ausschuß der Chemischen Industrie e.V. (1975), S. 164.

SCHEMA DER WERTSCHÖPFUNGSRECHNUNG

A) ERMITTLUNG DER WERTSCHÖPFUNG (ENTSTEHUNGSRECHNUNG)

Unter Berücksichtigung der in Punkt 2 dargestellten Überlegungen wird folgendes Schema für die Ermittlung der Wertschöpfung empfohlen:

	Positionsnummer nach § 157 AktG
Umsatzerlöse	1
± Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen	2
+ andere aktivierte Eigenleistungen	3
= Gesamtleistung	4
+ alle übrigen Erträge	7-15
= Unternehmensleistung	
- Vorleistungen außer Abschreibungen	
Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie für bezogene Waren	5
Verluste aus Wertminderungen oder dem Abgang von Gegenständen des Umlaufvermögens außer Vorräten und Einstellung in die Pauschalwertberichtigung zu Forderungen	21
Aufwendungen aus Verlustübernahme	25
Einstellungen in Sonderposten mit Rücklagenanteil	
Sonstige Aufwendungen	
= Wertschöpfung vor Abzug der Abschreibungen	
- Vorleistungen aus Abschreibungen	
Abschreibungen und Wertberichtigungen auf Sachanlagen und immaterielle Anlagewerte	19
Abschreibungen und Wertberichtigungen auf Finanzanlagen mit Ausnahme des Betrags, der in die Pauschalwertberichtigung zu Forderungen eingestellt ist	20
Verluste aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens	22
= Wertschöpfung (nach Abzug der Abschreibungen)	
darin: außerordentliche Erträge gem. § 157 Abs.1 Nr.14 AktG	

B) VERTEILUNG DER WERTSCHÖPFUNG (VERWENDUNGSRECHNUNG)

Für die Verteilung der Wertschöpfung wird nachstehendes Schema vorgeschlagen:

	Positionsnummer nach § 157 AktG
an MITARBEITER (Löhne und Gehälter, soziale Abgaben, Aufwendungen für Altersversorgung und Unterstützung)	16-18
an ÖFFENTLICHE HAND (Steuern vom Einkommen, vom Ertrag und vom Vermögen, sonstige Steuern, Lastenausgleichsvermögensabgabe)	24a +b
an DARLEHENSGEBER (Zinsen und ähnliche Aufwendungen)	23
an AKTIONÄRE/GESELLSCHAFTER (auf Grund einer Gewinngemeinschaft, eines Gewinnabführungs- und eines Teilgewinnabführungsvertrages abgeführte Gewinne, Bilanzgewinn)	27 32
an UNTERNEHMEN (Rücklagenbildung) (Gewinnvortrag/Verlustvortrag aus dem Vorjahr, Entnahmen aus offenen Rücklagen, Überschuß in offene Rücklagen, Bilanzgewinn/Bilanzverlust)	29 30 31 32

WERTSCHÖPFUNG

ANHANG 5

Indikatorenliste zur französischen 'bilan social' für die Sektoren Industrie und Landwirtschaft (Auszug)

Quelle: Vogelpoth, N. (1980), S. 295-312.

Annex B

Liste der Indikatoren der Sozialbilanz von Niederlassungen der Sektoren Industrie und Landwirtschaft

* Indikator, der in Niederlassungen mit mehr als 750 Arbeitnehmern Anwendung findet

** Indikator, der in Niederlassungen mit mehr als 2.000 Arbeitnehmern Anwendung findet

I.....BESCHÄFTIGUNG

<u>11 Belegschaft</u>	aufzugliedern nach:
111 Gesamtbelegschaft am 31.12.	Ingenieure und leitende Angestellte;
112 Stammbeflegschaft	Angestellte, Techniker und Meister;
113 Anzahl der Arbeitnehmer mit einem zeitlich befristeten Arbeitsvertrag am 31.12.	Arbeiter;
114 Durchschnittliche Monatsbelegschaft des Berichtsjahres	Insgesamt
115 Aufteilung der am 31.12. vorhandenen Gesamtbelegschaft nach Geschlecht	
116 Aufteilung der am 31.12. vorhandenen Gesamtbelegschaft nach Alter	
117 Aufteilung der am 31.12. vorhandenen Gesamtbelegschaft nach Dauer der Betriebszugehörigkeit	
118 Aufteilung der am 31.12. vorhandenen Gesamtbelegschaft nach Nationalität:	
- Franzosen	
- Ausländer	
119 Aufteilung der am 31.12. vorhandenen Gesamtbelegschaft nach einer detaillierten Qualifikationsstruktur	
<u>12 Unternehmensfremde Arbeitnehmer</u>	Insgesamt
121 Anzahl der Praktikanten (von Schulen, Universitäten...)	
122 Durchschnittliche monatliche Anzahl von vorübergehend Beschäftigten (in Leiharbeit stehendes Zeitpersonal)	
123 Durchschnittliche Dauer der Arbeitsverträge für vorübergehend Beschäftigte (in Leiharbeit stehendes Zeitpersonal)	

<u>13 Neueinstellungen im Berichtsjahr</u>		aufzugliedern nach:
131	Anzahl der Neueinstellungen mit unbefristeten Verträgen	Ingenieure und leitende Angestellte;
132	Anzahl der Neueinstellungen mit befristeten Verträgen	Angestellte, Techniker und Meister;
133	Anzahl der Neueinstellungen von saisonal Beschäftigten	Arbeiter;
*134	Anzahl der Neueinstellungen von Arbeitnehmern unter 25 Jahren	Insgesamt
<u>14 Ausgeschiedene Arbeitnehmer</u>		
141	Gesamtzahl der ausgeschiedenen Arbeitnehmer	
142	Anzahl der Kündigungen (von seiten der Arbeitnehmer)	
143	Anzahl der Entlassungen aus wirtschaftlichen Gründen, darunter Entlassungen in den Ruhestand und in den vorzeitigen Ruhestand	
144	Anzahl der Entlassungen aus anderen Gründen	
145	Restlaufzeit der befristeten Arbeitsverträge	
146	Während der Probezeit ausgeschiedene Arbeitnehmer	
147	Versetzungen in eine andere Niederlassung	
148	Freiwillige Eintritte in den Ruhestand und in den vorzeitigen Ruhestand	
149	Todesfälle	
<u>15 Kurzarbeit</u>		aufzugliedern nach:
151	Anzahl der von Kurzarbeit während des Berichtsjahres betroffenen Arbeitnehmer	Ingenieure und leitende Angestellte;
152	Gesamtzahl der durch Kurzarbeit während des Berichtsjahres ausgefallenen Arbeitsstunden:	Angestellte, Techniker und Meister;
	- entschädigte Arbeitsstunden	Arbeiter;
	- nicht entschädigte Arbeitsstunden	Insgesamt
<u>16 Behinderte</u>		Insgesamt
161	Anzahl der Behinderten am 31. März des Berichtsjahres	
162	Anzahl der aufgrund von in der Niederlassung eingetretenen Arbeitsunfällen Behinderten, die am 31. März des Berichtsjahres beschäftigt waren	
<u>17 Absentismus</u>		aufzugliedern nach:
Anzahl der ausgefallenen Arbeitstage		Ingenieure und leitende Angestellte;
171	Anzahl der Soll-Arbeitstage	Angestellte, Techniker und Meister;
172	Anzahl der wegen Krankheit ausgefallenen Arbeitstage	Arbeiter;
**173	Aufteilung der Krankheiten nach der Dauer ausgefallener Arbeitstage	Insgesamt
174	Anzahl der aufgrund von Arbeits- und Dienstwegunfällen ausgefallenen Arbeitstage	

- 175 Anzahl der wegen Mutter-
schaft ausgefallenen Ar-
beitstage
- 176 Anzahl der aufgrund bewil-
ligter Beurlaubungen (Fami-
lienergebnisse, besondere
Freistellungen von Frau-
en...) ausgefallenen Ar-
beitstage
- 177 Anzahl der durch sonstige
Gründe ausgefallenen Ar-
beitstage

II. ARBEITSENTGELTE UND ZUSATZAUFWENDUNGEN

21 Höhe der Arbeitsentgelte

Es bleibt freigestellt, ob die Indi-
katoren 211 und 212 oder die Indika-
toren 211a und 212a verwendet werden;
lediglich für die Niederlassungen mit
mehr als 2.000 Arbeitnehmern müssen
die Indikatoren 211a und 212a verwen-
det werden.

- | | |
|---|--|
| <p>211 <u>Jahresentgeltsumme</u>
Durchschnittliche Monatsbelegschaft</p> | <p>Auf-
schlüs-
selung
wie bei
Nr. 119</p> |
| <p>212 Durchschnittliches Entgelt des
Monats Dezember (bezogen auf
die Stammsbelegschaft) ausge-
nommen nicht monatlich wieder-
kehrende Prämien - Basis
40 Stunden</p> | <p>für jede Kate-
gorie sind die
männlichen und
die weiblichen
Arbeitnehmer
zu unterschei-
den</p> |
| <p>211a Durchschnittliches Monatsent-
gelt</p> | <p>Aufschlüsse-
lung wie bei
Nr. 119</p> |
| <p>212a Anteil der nicht monatlich
wiederkehrenden Prämien in
der Lohnerkklärung</p> | <p>für jede Kate-
gorie sind die
männlichen und
die weiblichen
Arbeitnehmer
zu unterschei-
den</p> |
- *213 Staffelung der Arbeitsent-
gelte

22 Abstufung der Arbeitsentgelte

Insgesamt

Es bleibt freigestellt, ob der Indi-
kator 221 oder 221a verwendet wird.

- 221 Verhältnis zwischen dem Durch-
schnitt der Entgelte des Zehn-
tels der Beschäftigten, die
die höchsten Entgelte erhalten,
und dem Durchschnitt der Ent-
gelte des Zehntels der Be-
schäftigten, die die niedrig-
sten Entgelte erhalten

- 221a Verhältnis zwischen dem Durch-
schnitt der Entgelte der Inge-
nieure und leitenden Angestell-
ten einschließlich der höheren
Angestellten und Führungskräfte
(oder vergleichbarer Arbeit-
nehmer) und dem Durchschnitt
der Entgelte der Arbeiter (oder
vergleichbarer Arbeitnehmer)

Insgesamt

23 Lohnformen

Angaben in %

- 231 Prozentsatz der Arbeiter, de-
ren Lohn ganz oder teilweise
leistungsabhängig ist
- 232 Prozentsatz der Arbeiter, die
monatlich auf der Basis der of-
fiziellen Arbeitszeit bezahlt
werden

24 Zusatzaufwendungen

- **241** Sozialleistungen in der Niederlassung: für jede Leistung ist das Mindestniveau, das der Blegschaft zugesagt ist, anzugeben:
- Krankheitskarenzzeit
 - Entschädigung für Krankheitstage
 - Entschädigung für Feiertage
 - Fristen und Entschädigungen bei Entlassung
 - Fristen bei Kündigung (von Seiten der Arbeitnehmer)
 - Dienstalterszulagen
 - Mutterschaftsurlaub
 - bezahlter Urlaub
 - Militärdienst
 - Beurlaubungen für Familienereignisse
 - Prämien beim Eintritt in den Ruhestand
 - Sonstiges
- 242** Betrag der an fremde Unternehmen geleisteten Zahlungen für die Überlassung von Personal
- an Vermittlungsunternehmen für Zeitpersonal
 - an andere Unternehmen

aufzugliedern nach:
Ingenieure
und leitende
Angestellte;
Angestellte,
Techniker
und Meister;
Arbeiter;
Insgesamt

Insgesamt

III. GESUNDHEITS- UND SICHERHEITSBEDINGUNGEN

31 Arbeits- und Dienstwegunfälle

- 311** Häufigkeitsrate der Arbeitsunfälle:
- Anzahl der Unfälle mit Arbeitsunterbrechung
 - Anzahl der Arbeitsstunden

Anzahl der Unfälle mit Arbeitsunterbrechung x 10⁶

Anzahl der Arbeitsstunden

- 312** Schweregrad der Arbeitsunfälle:
- Anzahl der ausgefallenen Arbeitstage
 - Anzahl der Arbeitsstunden

Anzahl der ausgefallenen Arbeitstage x 10³

Anzahl der Arbeitsstunden

- 313** Anzahl der dauerhaften (teilweisen und vollkommenen) Arbeitsunfähigkeiten, die der Niederlassung im Laufe des Berichtsjahres gemeldet wurden

aufzugliedern nach:
Franzosen;
Ausländer;
Insgesamt

- 314** Anzahl der tödlichen Unfälle:
- Arbeitsunfälle
 - Dienstwegunfälle

Insgesamt

- 315** Anzahl der Dienstwegunfälle, die eine Arbeitsunterbrechung zur Folge hatten

- 316** Anzahl der Unfälle des Zeit- und des Dienstleistungspersonals in der Niederlassung

- 317** Relative und absolute Höhe des Beitrages zur Sozialversicherung (Arbeitsunfälle)

32 Aufteilung der Unfälle nach Ursachen

- 321** Anzahl der Unfälle, die auf die Existenz besonders hoher Risiken zurückzuführen waren - Code 32 bis 40
- 322** Anzahl der Unfälle, die auf Stürze aus einer Höhe zurückzuführen waren - Code 02

- | | | |
|-----|--|-----------|
| 323 | Anzahl der durch Maschinen verursachten Unfälle (mit Ausnahme derer, die auf die oben erwähnten Risiken zurückzuführen waren) - Code 09 bis 30 | Insgesamt |
| 324 | Anzahl der Unfälle bei Verkehr, Verladen, Lagerung - Code 01, 03, 04 und 06, 07, 08 | |
| 325 | Anzahl der Unfälle durch Gegenstände, Massen, Teile in ungewollter Bewegung - Code 05 | |
| 326 | Andere Fälle | |

33 Berufskrankheiten

- | | |
|-----|---|
| 331 | Anzahl und Bezeichnung der Berufskrankheiten, die im Berichtsjahr der Sozialversicherung gemeldet wurden |
| 332 | Anzahl der Arbeitnehmer, die von beruflich bedingten pathologischen Leiden befallen wurden, und Kennzeichnung dieser Leiden |
| 333 | Anzahl der vom Arbeitgeber gemeldeten Arbeitsverfahren, die Berufskrankheiten hervorrufen könnten |

34 Ausschuß für Gesundheit und Sicherheit

- | | |
|-----|---|
| 341 | Anzahl der Zusammenkünfte des Ausschusses für Gesundheit und Sicherheit |
|-----|---|

35 Aufwendungen für Arbeitssicherheit

- | | |
|-----|---|
| 351 | Anzahl der Arbeitnehmer, die in dem Jahr eine Schulung bezüglich Sicherheitsfragen erhalten haben |
| 352 | Budgetmäßige Einschätzung des in der Niederlassung vorgelegten Sicherheitsprogramms im Sinne des Artikels R. 231-8 des Arbeitsgesetzbuchs |
| 353 | Grad der Realisierung des im Vorjahr vorgelegten Programms zur Verbesserung der Arbeitssicherheit |

IV. SONSTIGE ARBEITSBEDINGUNGEN

41 Dauer und Struktur der Arbeitszeit

- | | |
|-----|---|
| 411 | Durchschnittliche offizielle Wochenarbeitszeit |
| 412 | Anzahl der Arbeitnehmer, die einen wöchentlichen Ruhetag erhalten haben:
- nach dem gesetzlichen System
- aufgrund eines vertraglich vereinbarten Systems |
| 413 | Anzahl der Arbeitnehmer mit gleitender Arbeitszeit |
| 414 | Anzahl der Teilzeitbeschäftigten:
- zwischen 20 und 30 Stunden
- andere Formen der Teilzeitbeschäftigung |
| 415 | Anzahl der Arbeitnehmer, die während des ganzen Berichtsjahres 2 aufeinanderfolgende wöchentliche Ruhetage erhalten haben |
| 416 | Durchschnittliche Anzahl der Jahresurlaubstage (ohne den wöchentlichen Ruhetag) |
| 417 | Anzahl der bezahlten Feiertage |

aufzugliedern nach:
Angestellte;
Arbeiter;
Insgesamt

Insgesamt

aufzugliedern nach:
Ingenieure und leitende Angestellte;
Techniker und Meister;
Arbeiter;
Insgesamt

42 Arbeitsorganisation und Arbeits-

inhalt

- 421 Anzahl der in Schicht beschäftigten Arbeitnehmer:
- feste Schichten
- Wechselschichten
- *422 Anzahl der ununterbrochen und vorübergehend beschäftigten Arbeitnehmer über 50 Jahre
- 423 Personal, das für ständig sich wiederholende Arbeiten im Sinne der Definition von Fließbandarbeit des Dekrets vom 10. Mai 1976 eingesetzt wurde

aufzugliedern nach:
2 Schichten;
3 Schichten;
4 Schichten
und mehr;
Insgesamt

Insgesamt

aufzugliedern nach:
Männer;
Frauen;
Insgesamt

43 Physische Arbeitsbedingungen

- 431 Anzahl der Arbeitnehmer, die an ihrem Arbeitsplatz regelmäßig einer Lärmbelastung von mehr als 85 Dezibel ausgesetzt waren
- **432 Für jede Werkstätte ist eine Geräuschverteilungskarte zu erstellen
- 433 Anzahl der Arbeitnehmer, die besonderer Hitze im Sinne der Definition des Dekrets vom 10. Mai 1976 ausgesetzt waren
- 434 Anzahl der Probeentnahmen, Analysen von giftigen Stoffen und Messungen

Insgesamt

44 Veränderung der Arbeitsorganisation

- 441 Erfahrungen mit Versuchen der Veränderung der Arbeitsorganisation zur Verbesserung des Arbeitsinhaltes

45 Aufwendungen zur Verbesserung der Arbeitsbedingungen

- 451 Budgetmäßige Einschätzung des in der Niederlassung vorgelegten Programms zur Verbesserung der Arbeitsbedingungen im Sinne des Artikels L. 437-2 des Arbeitsgesetzbuchs
- 452 Grad der Realisierung des im Vorjahr vorgelegten Programms zur Verbesserung der Arbeitsbedingungen

Insgesamt

46 Arbeitsmedizin

- 461 Anzahl der klinischen Untersuchungen
- 462 Anzahl der zusätzlichen Untersuchungen
- 463 Anteil der Arbeitszeit des Betriebsarztes für Analysen und Beobachtungen der Arbeitsumgebung

aufzugliedern nach:
Ununterbrochen und vorübergehend beschäftigte Arbeitnehmer;
Andere unter ärztlicher Aufsicht gestandene Arbeitnehmer;
Sonstige;
Insgesamt

47 Untaugliche Arbeitnehmer

- 471 Anzahl der Arbeitnehmer, die vom Betriebsarzt endgültig als untauglich für ihre Arbeit erklärt wurden
- 472 Anzahl der im Unternehmen infolge mangelnder Tauglichkeit zurückgestuften Arbeitnehmer

aufzugliedern nach:
Ununterbrochen und vorübergehend beschäftigte Arbeitnehmer;
Sonstige;
Insgesamt

ANHANG 6:

Indikatorenkatalog des DGB (Auszug)

Quelle: Fischer-Winkelmann, W.F. (1980), S. 261-272.

**Katalog von arbeitsorientierten Indikatoren bzw.
Kennzahlen – gewerkschaftliche Forderungen zum
Inhalt einer gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung
(Sozialbilanz) von Großunternehmen**

ENTWURF (Endfassung)

*Arbeitskreis der Sachbearbeiter „Gesellschaftsbezogene Rechnungs-
legung/Sozialbilanzen“ im DGB-Bundesvorstand*

Ausführliche Fassung

Inhalt

1. Beschäftigung
 - 1.1 Personalbestand und Personalstruktur
 - 1.2 Fluktuation
 - 1.3 Kündigungsschutz
2. Einkommen
 - 2.1 Lohnformen und Verfahren zur Ermittlung des Leistungssolls
 - 2.2 Brutto-Löhne und Gehälter
 - 2.3 Zuschläge und Zulagen
 - 2.4 Sonstige Zahlungen und Leistungen
 - 2.5 Soziale Einrichtungen/Sachleistungen mit Einkommenseffekten
3. Arbeitszeit
 - 3.1 Länge der Arbeitszeit
 - 3.2 Arbeitszeiteinteilung
 - 3.3 Erholzeiten und Urlaub
4. Arbeitsgestaltung
 - 4.1 Veränderte Technik
 - 4.2 Arbeitsorganisation
 - 4.3 Gesundheit und Arbeitssicherheit
5. Qualifikation
 - 5.1 Qualifikationsstruktur
 - 5.2 Bildungsmaßnahmen und Bildungsaufwand
 - 5.3 Berufsausbildung
6. Mitbestimmung und Information
 - 6.1 Informationspolitik des Unternehmens
 - 6.2 Interessenvertretung der Arbeitnehmer
 - 6.3 Besondere Konflikte
7. Ökonomische Daten
 - 7.1 Produktion, Produktivität, Absatz
 - 7.2 Wertschöpfung, Einkommensverteilung
 - 7.3 Ausgabenpolitik des Unternehmens
8. Subventionierung/Belastung öffentlicher Haushalte
 - 8.1 Art der Subventionen
 - 8.2 Herkunft der Mittel
 - 8.3 Zielsetzung der Förderung, Art des Förderungsprogramms
 - 8.4 Indirekte Subventionierung
9. Umweltbelastung
 - 9.1 Ausmaß der Belastung
 - 9.2 Maßnahmen des Unternehmens zur Milderung der Belastung oder Kompensation
 - 9.3 Erfüllung von gesetzlichen Normen
10. Beitrag zur Erfüllung gesellschaftlicher Ziele
 - 10.1 Investitionen unter regionalem Gesichtspunkt
 - 10.2 Investitionen unter regionalem Gesichtspunkt
 - 10.2 Investitionen und Beschäftigung
 - 10.3 Produktpolitik

Anmerkungen zu einzelnen Berichtsfeldern

1. Beschäftigung

1.1 Personalbestand und Personalstruktur

Beschäftigte insgesamt

davon:

Frauen

Ausländer

Auszubildende

Ungenutzte Reservequote in Prozent (Anzahl der geplanten Ausfallzeiten)

Vollzeitbeschäftigte

Teilzeitbeschäftigte

Befristete Arbeitsverhältnisse

Leih- und Fremdarbeitnehmer

Heimarbeiter

Offene Stellen

davon:

Ausgeschrieben

- intern

- extern

dem Arbeitsamt gemeldet

Arbeiter (unterteilt nach Lohngruppen)

Kaufmännische Tarifangestellte (unterteilt nach Tarifgruppen)

Technische Tarifangestellte (unterteilt nach Tarifgruppen)

AT-Angestellte (mit Unterteilung)

Leitende Angestellte

Versetzungen insgesamt

davon verbunden mit:

Wechsel des Betriebes

Höhergruppierung

Abgruppierung

Änderungskündigungen

davon verbunden mit:

Wechsel des Betriebes

Höhergruppierung

Abgruppierung

Durchschnittsalter der Arbeitnehmer

Arbeitnehmer unterteilt nach Altersgruppen

1.2 Fluktuation

Durchschnittliche Unternehmenszugehörigkeit

Einstellungen insgesamt

darunter:

Auszubildende

Übernahme aus eigener Ausbildung

Umschüler (§ 47 AFG)

Schwer zu vermittelnde Arbeitnehmer (§ 54 AFG)

Rehabilitanden

Schwerbehinderte

Im Rahmen von Maßnahmen zur Resozialisierung

eingestellte Arbeitnehmer

Ausgaben für die Förderung der Arbeitsaufnahme

davon öffentlich finanziert

Beendigung von Arbeitsverhältnissen:

Altersgrenze

Tod, Invalidität

Kündigung durch den Arbeitnehmer

Früh pensionierungen

Einvernehmliche Auflösung

Kündigung durch das Unternehmen

Betriebsstillegungen/Teilstilllegungen gemäß § 111 BVG

Zahl der betroffenen Arbeitnehmer

davon mit Sozialplänen verbunden

Aufwand für Sozialpläne in DM

Refinanzierung durch staatliche/öffentliche Stellen

Abfindungsaktionen:

Zahl der betroffenen Arbeitnehmer

Aufwand in DM

Refinanzierung durch staatliche/öffentliche Stellen

1.3 Kündigungsschutz

Arbeitnehmer mit Unkündbarkeit („Kündigung nur aus wichtigem Grund“)

Arbeitnehmer mit Kündigungsfristen von 6 Monaten und mehr

Arbeitnehmer mit Kündigungsfristen von 3 bis 6 Monaten

Arbeitnehmer mit geringerer Kündigungsfrist

2. Einkommen

2.1 Lohnformen und Verfahren zur Ermittlung des Leistungssolls

Zahl der Arbeitnehmer
im Akkord
im Prämienlohn
im Zeitlohn
mit Festgehältern
mit sonstigen Lohnformen
Stand und Entwicklung der angewendeten Verfahren der Arbeitsbe-
wertung (Beschreibung)²
Verfahren bei der Eingruppierung²
paritätische Kommission
übrige Verfahren

2.2 Brutto-Löhne und -Gehälter

Lohn und Gehalt je Arbeitnehmer (Vollzeitbeschäftigte ohne Auszu-
bildende) in DM
davon
tariflich (in %)
je männlichem Arbeitnehmer (DM)
je weiblichem Arbeitnehmer (DM)
je ausländischem Arbeitnehmer (DM)
Lohn je Arbeiter (DM)
davon tariflich (in %)
Gehalt je Tarifangestellter (DM)
davon tariflich (in %)
Gehalt je AT-Angestellter (DM)

Gehalt je leitender Angestellter (DM)
Vergütung je Auszubildender (erstes Ausbildungsjahr) in DM
Vergütung je Teilzeitbeschäftigte(r) in DM
Vergütung je Leiharbeiter/Mietgebühr in DM

2.3 Zuschläge und Zulagen

Zuschläge für Mehrarbeit
Summe in 100 DM
je betroffenen Arbeitnehmer in DM
Zuschläge für Schicht- und Nachtarbeit
Summe in 1000 DM
je betroffenen Arbeitnehmer in DM
Erschwerungszulagen
Summe in 1000 DM
Summe je betroffenen Arbeitnehmer in DM

2.4 Sonstige Zahlungen und Leistungen

Urlaubsgeld (DM)
Weihnachtsgeld/13. Monatseinkommen (DM)
Zuschüsse zum Kurzarbeitergeld (DM)
Gewinnabhängige Entgeltbestandteile (Summe, Zahl der Arbeit-
nehmer)
Vermögenswirksame Leistungen (Summe, Zahl der Arbeitnehmer)
Belegschaftsaktien und andere Formen von Investivlohn (Zahl der
Arbeitnehmer)
Darlehen an Arbeitnehmer (DM)
Aufwand für Betriebskrankenkasse (DM)
durchschnittlicher Beitragssatz der BKK
(nachrichtlich: Durchschnittssatz der AOK)
Weitere Leistungen: (DM, Zahl der Arbeitnehmer)
Wohnungszuschüsse
Essenszuschüsse
Kontoführungsgebühren
Fahrgeldzuschüsse/Werksverkehr
Prämien für Verbesserungsvorschläge
Jubiläumszuwendungen, Geschenke
Deputate
Zusatzaltersversorgung (Jahresaufwand, begünstigte Arbeitnehmer)
davon
durch ausgegliederte Pensionskassen
in Form von Pensionsrückstellungen
in überbetrieblichen Richtungen
Übergangsgeld
Gesamtsumme der sonstigen Zahlungen und Leistungen (DM)
davon:
Tariflich (in %)
Durch Betriebsregelung vertraglich vereinbart (in %)
Freiwillige, jederzeit widerrufbare Leistungen (in %)

**2.5 Soziale Einrichtungen/Sachleistungen mit Einkommenseffekten
(Aufwand in DM)**

Werkwohnungen (Anzahl, Aufwand in DM)
davon refinanziert durch Dritte:
Zuschüsse für Werkwohnheime
Zuschüsse für Werkwohnungen
Erholungseinrichtungen (Zahl der Plätze, Aufwand in DM)
Sport- und Freizeitförderung
Betriebsferien
Werksbücherei
Kindergarten
Sozialbetreuung und Beratungsstellen
Werksküche (DM)
Durchschnittspreis je Essen (DM)

;
;
;
;
;
;
;

4. Arbeitsgestaltung

4.1 Veränderte Technik

Maßnahmen zur Abwendung von Gefahren bzw. Belastungen:
Automatisierung der Technologie bei Arbeitsaufgaben mit besonderer Arbeitsmühe und Gefährlichkeit (Anzahl der Arbeitsplätze, Aufwand in DM)
Abwendungen besonderer Belastungen durch Umgestaltung des Arbeitsplatzes (Anzahl der Arbeitsplätze, Aufwand in DM)
Ersatz gesundheitsschädlicher Werkstoffe durch unschädliche (Anzahl der Arbeitsplätze, Aufwand in DM)
Maßnahmen zur Milderung von Gefahren bzw. Belastungen:
Abschirmungen von Staub, Erschütterungen usw. an der Entstehungsquelle (Anzahl der Arbeitsplätze, Aufwand in DM)
Personenschutz:
Aufwand für Schutzkleidung (DM)
Fachkräfte für Ergonomie (Anzahl)
Staatliche Zuschüsse für Maßnahmen zur Veränderung der Technik

4.2 Arbeitsorganisation

Gruppenarbeit (Zahl der Arbeitnehmer)
Arbeitnehmer mit gleichen Arbeitsvorgängen innerhalb eines kurzen Zeitabstandes (Anzahl)
Arbeitnehmer ohne unmittelbare Kommunikationsmöglichkeit mit Kollegen (Anzahl)
Arbeitsplätze mit erweitertem Arbeitsinhalt (Anzahl)
Staatliche Zuschüsse für Maßnahmen zur Veränderung der Arbeitsorganisation

4.3 Gesundheit und Arbeitssicherheit

Durchschnittlicher Krankenstand im Berichtszeitraum
Angezeigte (§ 1552 RVO) Arbeitsunfälle:
tödlich
nicht tödlich
mit weniger als 6 Wochen Ausfallzeit
mit mehr als 6 Wochen Ausfallzeit
Wegunfälle
Berufskrankheiten (Zahl der hinzugekommenen Fälle)
Betriebsärzte:
hauptamtlich
nebenamtlich
Einsatzzeiten insgesamt
Einsatzzeiten überbetrieblicher Dienste
Vorsorgeuntersuchungen
Fachkräfte für Arbeitssicherheit:
Hauptamtlich
Nebenamtlich
Einsatzzeiten insgesamt
Einsatzzeiten überbetrieblicher Dienste
Sicherheitsbeauftragte
Verstöße gegen Arbeitsschutz-Vorschriften
Aufwand für Gesundheitssicherung/Verbesserung der Arbeitssicherheit in DM
Refinanzierung durch staatliche/öffentliche Stellen

ANHANG 7

Katalog der Unternehmensaktivitäten nach dem Vorschlag des Arbeitskreises 'Das Unternehmen in der Gesellschaft'

Quelle: Arbeitskreis 'Das Unternehmen in der Gesellschaft' im Betriebswirtschaftlichen Ausschuß des Verbandes der Chemischen Industrie e.V. (1975), S. 167-172.

Katalog der Unternehmensaktivitäten

1. Unternehmen — Mitarbeiter

Unternehmensaktivitäten	Werte aus dem Rechnungswesen	Sonstige quantitative Daten	Verbale Beschreibung	Nutzenbestimmung
		Zahl der Mitarbeiter Belegschaftsstruktur, z. B. nach Geschlechtern Altersklassen Dauer der Zugehörigkeit Angestellten/gewerblichen Arbeitnehmern/Auszubildenden Inländern/Ausländern (evtl. aufgliedert nach Nationalitäten) Werken Fluktuation Offene Stellen im Unternehmen		
Lohn und Gehalt	X	Lohn/Gehalt pro Beschäftigten, evtl. nationale und Internationale Vergleichszahlen	X	Erhaltung und Schaffung von Einkommen und Arbeitsplätzen, Förderung strukturschwacher Gebiete
— Entlohnungssysteme (z. B. Monatslohn, Feiertags- und Urlaubsregelung, Vertragsgestaltung)		Zahl der im Monatslohn Entlohten, Zahl der Urlaubsgeldbezieher, Zahl der tariflichen und AT-Angestellten	Darstellung der Systeme	Förderung der sozialen Belange der Mitarbeiter, Abbau sozialer Spannungen durch Transparenz und Eingruppierungsregelungen
— Zahlungen aufgrund von Gesetz und Tarif	X (evtl. auf- gegliedert)		besondere Vereinbarung (Haustarif), Lohngruppen	Erhaltung und Schaffung von Einkommen und Arbeitsplätzen, Förderung strukturschwacher Gebiete
— freiwillige Zusatzzahlungen (z.B. Erfolgsbeteiligung, Belegschaftsaktien)	X	Zahl der Erfolgsbeteiligten, Zahl der Belegschaftsaktionäre, Struktur der Belegschaftsaktionäre (z. B. nach Angestellten/gewerblichen Arbeitnehmern, Alter) Nominalwert der Belegschaftsaktien (insges. und im Durchschnitt) Durchschnittliche Dauer des Aktienbesitzes	Darstellung des Systems	Schaffung von Einkommen, Eigentumsförderung, Beteiligung am Produktivvermögen, volkswirtschaftlicher Nutzen aus Spareffekt
Gesetzliche und tarifliche Sozialabgaben (z. B. Rentenversicherung, Krankenkasse, vermögenswirksame Leistungen)	X	Zahl der Empfänger, Strukturdaten, z. B. von Betriebskranken- und Sterbekassen Daten über die Anlage vermögenswirksamer Leistungen	X	Beitrag zur sozialen Sicherung, Förderung der Eigentumsbildung
Soziale Leistungen				
— gesetzliche	X		X	
— freiwillige	X		X	
— Altersversorgung und Unterstützung	X	Zahl und Struktur der Begünstigten, Zahl der Beihilfen	Darstellung des Systems, Beschreibung besonderer Maßnahmen (z. B. Errichtung einer Stiftung)	Soziale Sicherung der Mitarbeiter, indirekte Entlastung des Staates, Förderung Dritter (z. B. durch Studienbeihilfen)
— Rentenberatung	X	Zahl der Beratungsfälle	X	Förderung der Versorgungsinteressen

Unternehmensaktivitäten	Werte aus dem Rechnungswesen	Sonstige quantitative Daten	Verbale Beschreibung	Nutzenbestimmung
— Sozialeinrichtungen wie Werksarzt	X	Zahl der Werksärzte, Zahl der Werksarztbesucher und -besuche, Zahl der Unfälle, Zahl der Unfallbe- handlungen, Zahl der Vorbeugeun- tersuchungen, Zahl der Schutzim- pfungen, Wert der ausgegebenen Medikamente	X	Gesundheitsvorsorge und -fürsorge, Sicherstellung einer schnellen und spezialisierten Behandlung
— Werksküche	X	Zahl der Essen, Zahl der Teilnehmer	Darstellung der Leitvor- stellungen (z. B. ernäh- rungswissen- schaftliche Grundlage), Hinweis auf besondere Einrichtungen (z. B. Diät- küche).	Preisgünstige und abwechslungs- reiche Versorgung, Beitrag zur Ge- sundheit (z. B. durch Beachtung ernäh- rungswissenschaftlicher Ge- sichtspunkte)
— Wohnungswesen	X	Bestands-, Struktur- und Verände- rungsdaten (z. B. Zahl und Alters- aufbau der Werkswohnungen, Zahl der neugebauten Werkswohnungen, Belegung durch Angestellte und ge- werbliche Arbeitnehmer, Zahl der gewährten Darlehen und Direktzu- schüsse)	X	Verbesserung der Lebensqualität, Schaffung und Förderung preisgün- stiger, nahegelegener und moder- ner Wohnmöglichkeiten
— Werkswohnungen	X		X	
— Baugesellschaften	X		X	
— eigene	X		X	
— fremde	X		X	
— Eigenheimbau	X		X	
— Wohnungsvermittlung	X		X	
— Darlehen und Direktzuschüsse	X		X	
— Sport-, Erholungs- und kultu- relle Einrichtungen	X	Zahl der Benutzer, Zahl der Veranstaltungen, Zahl der errungenen Erfolge, Zahl der Kurverschickungen	X	Förderung der Gesundheit, Förde- rung der Freizeitgestaltung, Förde- rung von Kunst und Kultur (Mäzenatentum)
— Sozialgebäude	X		X	
— Belegtsatzeinkaufsmöglich- keiten	X		X	
— Rechtsbeihilfe und -beratung	X	Zahl der Beratern und Beratungs- fälle	X	Rechtssicherung der Mitarbeiter
— Sammelinkasso für Lebensver- sicherungen etc.	X		X	Prämiensparnis für die Mitarbeiter
— Personaldarlehen	X	Zahl der gewährten Darlehen		Finanzielle Hilfeleistung für die Mit- arbeiter
— Gasarbeiterfürsorge	X	Zahl der Teilnehmer an Sprachkur- sen, Zahl der bereitgestellten Wohnungen	X	
— Schwerbeschädigtenfürsorge	—	Zahl der beschäftigten Schwerbe- schädigten, Zahl der speziellen Sportstunden	Darstellung evtl. spezieller Maßnahmen	
Aus- und Weiterbildung	X (nur zum Teil*)	Zahl und Zusammensetzung der Geförderten, Zahl der Veranstaltungen (z. B. Kurse), Ergebnisse der Förderung (z. B. Prüfungsnoten)	Darstellung der Ausbil- dungs- und Weiterbil- dungsmög- lichkeiten, Hinweise auf neue Berufs- bilder und Be- rufsgänge, Hinweise auf evtl. Trainee- programme	Ermöglichung einer praxisnahen Berufsaus- und Weiterbildung, Ver- besserung der sozialen Chancen der Mitarbeiter
Arbeitsgestaltung				
— Arbeitsplatzgestaltung	—		Hinweise z. B. auf Raumein- gestaltung, Lärmschutz und Klimati- sierung	Verbesserung der Arbeitsbedin- gungen
— Arbeitsschutzmaßnahmen und Ar- beitsversicherung	X (zum Teil, z. B. hinsicht- lich Unfall- schutz)	Angaben aus der Unfallstatistik	X	Schutz der Mitarbeiter vor Unfallge- fahren
— Arbeitsorganisation	—		X (z. B. Ein- führung eines Gleitzeitsy- stems)	Verbesserung der Arbeitsbedingun- gen, Förderung der Selbstverant- wortung, Verkehrsentflechtung

Unternehmensaktivitäten	Werte aus dem Rechnungswesen	Sonstige quantitative Daten	Verbale Beschreibung	Nutzenbestimmung
- Personalbeförderung	X	Zahl der eingesetzten Werkbusse, Zahl der Benutzer	Darstellung des Transportsystems	Verbesserte Freizeitmöglichkeiten für die Mitarbeiter durch raschen An- und Abtransport
- Arbeitskleidung	X			
- Vorschlagswesen	X	Zahl und Staffe lung der Prämien	Darstellung des Vorschlags- und Prämien-systems	Förderung der Initiative der Mitarbeiter
Sonstige, z. B. - innerbetriebliche Information	X (nur zum Teil)	Auflage der Werkszeitschrift und anderer Veröffentlichungen	Darstellung des Systems	Unterrichtung der Mitarbeiter über unternehmensbezogene und allgemein interessierende Fragen
- innerbetriebliche Stellenaus-schreibung	-	Zahl der vermittelten Stellen	X	Förderung der Berufsinteressen der Mitarbeiter, Vermeidung der mit externem Arbeitsplatzwechsel verbundenen Belastungen

7 nur primäre Kosten ermittelbar; sofern spezielle Kostenstellen vorhanden sind, allerdings auch sekundäre.

2. Unternehmen - Öffentlichkeit

Unternehmensaktivitäten	Werte aus dem Rechnungswesen	Sonstige quantitative Daten	Verbale Beschreibung	Nutzenbestimmung
Steuerleistung des Unternehmens und seiner Mitarbeiter*)	X		X	Beitrag zur Erfüllung von Gemeinschaftsaufgaben
Gemeindesteuern und -abgaben	X	evtl. Anteil am Aufkommen der Gemeinde(n)	evtl. Darstellung der verschiedenen Formen	Beitrag zur Wahrnehmung gemeindlicher Aufgaben
Andere Steuern und Abgaben	X	Anteil an der Wertschöpfung oder dem Umsatz (zusammen mit den Gemeindesteuern und -abgaben)	X	Ermöglichung der Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben
Beiträge, Spenden, Stiftungen	X	Wert oder Menge der Spenden, Zahl der Stipendien	Erläuterung der Spenden (z. B. bei Jubiläen), Darstellung von Stiftungseinrichtungen Angaben über Stipendienempfänger	Förderung des Gemeinwohls, Förderung von Kunst und Kultur
Freistellung von Mitarbeitern für öffentliche Aufgaben	-	Anzahl und Zeitaufwand der freigestellten Mitarbeiter (evtl. auch Kosten)	Darstellung der Zwecke der Freistellung (z. B. für politische, kulturelle, pädagogische, sportliche, berufständische u. a. öffentliche Aufgaben)	Förderung des Gemeinwohls, Hilfeleistung bei der Überbrückung von Engpässen (z. B. im pädagogischen Bereich)
Zurverfügungstellung von betrieblichen Einrichtungen (Ausbildungsstätten, Sportanlagen, kulturellen Einrichtungen, Werksfeuerwehr)	-	Benutzungsdauer, Zahl der Benutzer, Zahl der Einsätze	Darstellung von Anlaß und Zweck der Zurverfügungstellung	Einsparung öffentlicher Mittel, Beseitigung von Engpässen, Ergänzung der Infrastruktur

7 *) er sollen alle in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Steuern, die Lohn- und Kirchensteuer sowie die Kapitalertragsteuer auf die Dividende gezeigt werden.

Unternehmensaktivitäten	Werte aus dem Rechnungswesen	Sonstige quantitative Daten	Verbale Beschreibung	Nutzenbestimmung
Ausschreibung von Wettbewerben	-	Teilnehmerzahl	X	Weckung von Interessen (z. B. an Unfallschutz), Aufklärung
Inanspruchnahme von betrieblichen Verwaltungsorganen für öffentliche Aufgaben (Einzug von Lohn- und Kirchensteuer, Sozialversicherungsbeiträgen, Abführung von Berufs-genossenschaftsbeiträgen, Auszahlung der Arbeitnehmerparzule usw.)	-	Zahl der Beschäftigten und Zeitaufwand für die einzelnen Tätigkeiten	Darstellung der einzelnen Aufgaben	Entlastung öffentlicher Körperschaften, Erzielung eines volkswirtschaftlichen Rationalisierungseffektes
Beratung und Mitwirkung des Unternehmens bei öffentlichen Aufgaben	-		Darstellung der Art und Weise der Einschaltung des Unternehmens in öffentliche Aufgaben	Einbringung des Know-hows des Unternehmens bei der Bewältigung öffentlicher Aufgaben
Katastrophenhilfe im In- und Ausland	X	Zahl der In Anspruch genommenen Mitarbeiter, Zahl und Dauer der Einsätze, Mengenangaben zu den Hilfslieferungen	Darstellung der Hilfsaktionen und ihrer Auswirkungen	Entlastung öffentlicher Haushalte, rasche Schadensbeseitigung bzw. -milderung, Förderung des Ansehens der Bundesrepublik
Beteiligung an Infrastrukturmaßnahmen der öffentlichen Hand (u. a. Erschließung von Wohngebieten, Straßen-, Brücken-, Krankenhausbau, Investitionen in strukturschwachen Gebieten)	X	Zeit- und Mengenangaben zu den einzelnen Projekten (z. B. Dauer der Bauzeit, Länge der gebauten Straßen-Kilometer, Zahl der Benutzer)	Darstellung der einzelnen Projekte	Verbesserung der Infrastruktur, Förderung der kommunalen und regionalen Entwicklung, Beitrag zur Schaffung gleichwertiger Lebensverhältnisse
Förderung strukturschwacher ausländischer Regionen (z. B. in Entwicklungsländern)				
- Investitionen	X	Technische Daten zum Umfang, Zahl der geschaffenen Arbeitsplätze	Darstellung von Art und Umfang der Investitionen	Beitrag zur Ausnutzung einheimischer Ressourcen, Hebung des Wohlstandes, Beitrag zum Abbau der Gegensätze zwischen entwickelten und weniger entwickelten Ländern
- Zurverfügungstellung von Know-how	X (soweit gegen Entgelt)		Darstellung von Art und Umfang der Know-how-Vermittlung	s. o.
- Ausbildung von Fach- und Führungskräften, direkt und indirekt, z. B. durch Einsatz von Gastarbeitern	-	Zahl der im In- und Ausland Ausgebildeten, Dauer der Ausbildung	Darstellung von Art und Umfang der Ausbildung	s. o.
Information über das Unternehmen und seine Ziele	X (z. T. je nach Organisation)	Zahl und Auflage der entsprechenden Veröffentlichungen, Anzahl und Teilnehmerzahl der Betriebsführungen, Zahl der Pressekonferenzen	Darstellung der Rolle des Unternehmens an seinem Standort sowie im In- und Ausland, Art und Zweck der Betriebsführungen	Verdeutlichung der Funktion des Unternehmens in seiner Umwelt

3. Unternehmen - Natürliche Umwelt

Unternehmensaktivitäten	Werte aus dem Rechnungswesen	Sonstige quantitative Daten	Verbale Beschreibung	Nutzenbestimmung
Investitionen und Kosten im Bereich				
der Abfallbeseitigung	X	Mengenangaben, Meß- und sonstige technische Werte, evtl. betriebswirtschaftliche Kennzahlen (z. B. Anteil an den jährlichen Gesamtinvestitionen und -aufwendungen)	Darstellung von Art, Umfang und Auswirkungen der einzelnen Maßnahmen	Schutz der natürlichen Umwelt, Verbesserung der Lebensqualität
des Gewässerschutzes	X			
der Lärmbekämpfung	X			
der Luftreinhaltung	X			
des Landschaftsschutzes	X			
Einsparung und Erhaltung von natürlichen knappen Rohstoffen und Energien	X	Technische Angaben und Meßwerte	Darstellung der betreffen-Maßnahmen	Beitrag zur Zukunftssicherung
Einsatz umweltfreundlicher Stoffe, Produkte und Verfahren	X	Technische Meßwerte	s. o.	Verhinderung von Umweltbeeinträchtigungen

4. Unternehmen — Wissenschaft und Forschung

Unternehmensaktivitäten	Werte aus dem Rechnungswesen	Sonstige quantitative Daten	Verbale Beschreibung	Nutzenbestimmung
Forschung (incl. Entwicklung)	X	Zahl der in der Forschung Beschäftigten, Personalstruktur im Forschungsbereich, betriebswirtschaftliche Kennzahlen (z. B. Anteil des Forschungsaufwands am Umsatz, durchschnittliche Zeitdauer bis zur Realisierung)	Darstellung der Forschungsthemen und -ergebnisse	Verbesserung der Lebensqualität, Zukunftssicherung
— Grundlagenforschung	X			
— produktbezogene Forschung	X			
— anwendungsbezogene Forschung	X			
Beiträge, Spenden, Stiftungen	X	Zahl der Mitgliedschaften in wissenschaftlichen Institutionen, Zahl der Spenden und Stipendien	Anlässe und Zwecke der Zuwendungen	Förderung von Wissenschaft, Forschung und Technik
Freistellung von Mitarbeitern für Forschungsvorhaben	—	Zahl der freigestellten Mitarbeiter, Umfang der Freistellungen, Zahl der Forschungsvorhaben	Art der Forschungsvorhaben (z. B. Mitwirkung an Vorhaben im Hochschulbereich)	Hilfestellung bei überbetrieblichen Forschungsvorhaben
Wissenschaftliche Publikationen	—	Zahl der Publikationen	Themen	Beitrag zur wissenschaftlichen Diskussion
Durchführung von Lehr- und Informationsveranstaltungen	X (zum Teil)	Zahl der Veranstaltungen und der Teilnehmer	Art der Veranstaltungen (z. B. Kolloquien, Seminare)	Verbreitung wissenschaftlicher Erkenntnisse, Förderung der Ausbildung
Bereitstellung von Lehrmitteln	X (zum Teil)	Zahl der Empfänger	Art der Lehrmittel (z. B. Filme, Schaufeln)	a. o.
Ausschreibung von Wettbewerben	—	Teilnehmerzahl	Art der Wettbewerbe	Weckung von Interessen (z. B. „Jugend forscht“, Aufklärung)

5. Unternehmen — Kunden, Verbraucher und Lieferanten

Unternehmensaktivitäten	Werte aus dem Rechnungswesen	Sonstige quantitative Daten	Verbale Beschreibung	Nutzenbestimmung
Produktqualität	—	Meßwerte (z. B. Reinheitsgehalte)	Darstellung der einzelnen Maßnahmen	Erhöhung des Produktnutzens für Kunden und Verbraucher, Erhöhung der Produktsicherheit
— sicherheit	—		•	
— gestaltung	—		•	
— verpackung	—		•	
Anwendungstechnische und sonstige Kundenberatung	X	Zahl der Mitarbeiter, der Beratungen, der Problemlösungen und Versuche	Darstellung der Formen und Inhalte der Beratungen	Förderung der Durchsetzung neuer Technologien, Förderung der Zusammenarbeit, insbesondere mit mittelständischen Unternehmen
Verbraucheraufklärung u. -beratung	X (zum Teil)	Zahl und Auflage der Informationsbroschüren, Zahl der Beratungsveranstaltungen	Darstellung der einzelnen Maßnahmen und Aktionen	Förderung zweckmäßiger Verhaltensweisen, Erweiterung der Information der Verbraucher
Beziehungen zu Lieferanten (einschl. v. Dienstleistungen), insbesondere zu örtlichen Lieferanten	X	Zahl und Struktur der Lieferanten, Mengenangaben über die bezogenen Leistungen	Darstellung: Schwerpunkte des Einkaufsvolumens, Formen und Umfang der Zusammenarbeit, z. B. mit Handwerkern, Verkehrsträgern	Förderung der kommunalen Entwicklung, Erhaltung und Förderung des Mittelstandes

6. Unternehmen — Kapitalgeber¹⁾

Unternehmensaktivitäten	Werte aus dem Rechnungswesen	Sonstige quantitative Daten	Verbale Beschreibung	Nutzenbestimmung
Eigenkapitalgeber		Zahl der Aktionäre, Zusammensetzung des Aktionärskreises		
— Dividendenzahlungen	X	Dividendenrendite (evtl. Vergleich mit anderen Anlagerenditen)	X	Schaffung von Einkommen, Sicherung der zukünftigen Kapitalbeschaffung
— Kapitalerhöhungen, Rücklagenbildung	X	Angaben über Bezugsrechte und -kurse, Kapital- und Rücklagenentwicklung im Zeitablauf	X	Stärkung der finanziellen Basis, Sicherung der Unternehmenszukunft, Forderung der Bereitschaft, Kapital zur Verfügung zu stellen
— Aktieinführung im Ausland	—	Zahlen zum Umfang, Zahl der Notierungsplätze	Angaben über den Ort und die Gründe der Einführung	Erschließung ausländischer Kapitalmärkte
Fremdkapitalgeber				
— Zinszahlungen	X	Entwicklung der Zinslast, evtl. betriebswirtschaftliche Kennzahlen (z. B. Fremdkapitalanteil)	X	Schaffung von Einkommen, Realisierung kapitalintensiver Projekte
— Ausgabe von Anleihen	X	Zahl der Anleihebesitzer, Laufzeit von Anleihen	X	Vermögensbildung
Informationsarbeit (u. a. Hauptversammlung)	X	Auflage der Geschäftsberichte, Beteiligung der Aktionäre an der Hauptversammlung	Darstellung der einzelnen Informationsmaßnahmen	Pflege und Ausbau des Kontaktes zu den Aktionären, den Fremdkapitalgebern und der Öffentlichkeit, Glaubigerschutz

¹⁾ Hier wird die Darstellung weitgehend in Anlehnung an den Geschäftsbericht und unter besonderer Berücksichtigung der individuellen Gegebenheiten erfolgen müssen.

ANHANG 8

Leistungsrechnung der Deutschen Shell AG 1975

Quelle: Ziehm, F. (1978), S. 148.

DEUTSCHE SHELL - LEISTUNGSRECHNUNG

Leistungen an	vgl. Seite	1975		1974	
		Mio. DM	%	Mio. DM	%
Mitarbeiter					
Gemeinwohl	23-29	356,8	4,8	336,4	3,8
Substanzerhaltung und Sicherung der	30-34, 35	237,7	3,2	242,4	2,8
Arbeitsplätze	22	107,1	1,4	493,8	5,7
Kapitalgeber	20-22	90,5	1,2	281,5	3,2
Lieferanten	35	6.695,4	89,4	7.375,0	84,5
Leistungsverteilung		7.487,5	100,0	8.729,1	100
Leistungen aus	Pos. d G + V				100,0
Umsatzerlöse (excl. Mineralölsteuer, Zölle, Umsatzsteuer)	1	7.321,6		7.793,6	
Veränderung des Bestandes	2	(117,1)		398,0	
Andere aktivierte Eigenleistungen	3	4,0		2,9	
Erträge aus Gewinnabführungsverträgen	7	76,8		282,0	
Erträge aus Beteiligungen	8	1,6		0,9	
Erträge aus anderen Finanzanlagen	9	3,5		3,3	
Sonstige Erträge	14	258,3		260,3	
Brutto-Leistung		7.548,7		8.741,0	
abzüglich Aufwendungen aus Verlustübernahmen	25	(61,2)		(11,9)	
Leistungserstellung		7.487,5		8.729,1	

ANHANG 9

'Sozialbilanz' nach Ziehm

Quelle: Ziehm, F. (1974), S. 1491.

SOZIALBILANZ

PASSIVA	AKTIVA
Verpflichtung gegenüber der Gesellschaft (Analysen-Ergebnisse)	Leistungen zum Nutzen der Gesellschaft (Maßnahmen-Katalog)
1. Gesellschaftliche Einwirkungen des Unternehmens	1. Maßnahmen zur Verringerung der Umweltbelastung
1.1. Luftverschmutzung	1.1. Einbau von Luftfiltern
1.1.1. durch Produktion	1.2. Bau von Kläranlagen
1.1.2. durch Produkte	1.3. Neue Techniken, Neue Produkte
1.2. Wasserverschmutzung	1.4. Wirtschaftlichkeits- und Gegenrechnungen
1.2.1. durch Produktion	
1.2.2. durch Produkte	
1.3. Müll-Erzeugung	2. Maßnahmen zur Beilegung und Abwehr der gesellschaftlichen Konfliktsituationen (Erläuterung und Rechtfertigung der ergriffenen Maßnahmen)
1.3.1. durch Produktion	
1.3.2. durch Produkte	
1.4. Bodenverbrauch	3. Leistungen und Beiträge für Staat und Gemeinde
1.5. Lärmerzeugung	3.1. Steuern
1.6. Neue Technologien	3.2. Spenden
1.7. etc.	3.3. Gemeinn. Aufwendungen
2. Gesellschaftliche Probleme, in die das Unternehmen verwickelt ist	4. Maßnahmen zu Gunsten der Belegschaft
2.1. Strukturkrisen der Branche	4.1. Schulungsprogramme
2.2. Wettbewerbsverhalten	4.2. Pensionspläne
2.3. Arbeitskonflikte, Streiks	5. Maßnahmen, Investitionen in Entwicklungsländern
2.4. Mitbestimmungsprobleme	6. Die wirtschaftliche Leistung des Unternehmens, sein Beitrag zur Deckung des gesellschaftlichen Bedarfs an Gütern und Dienstleistungen
2.5. Unabhängigkeitsbestrebungen	
2.6. Rassenkonflikte, etc.	
3. Inanspruchnahme staatlicher Hilfen	
3.1. Beanspruchung von finanzieller Staatshilfe	
3.2. Beanspruchung von Staatsschutz	
3.3. Direkte Infrastrukturmaßnahmen	
4. Verantwortung für die Belegschaft	
4.1. Berufliche Fort- und Weiterbildung	
4.2. Altersvorsorge	
4.3. Verbesserte Arbeitsbedingungen	
4.4. Sicherheit am Arbeitsplatz	
4.5. Gastarbeiterprobleme	
4.6. Vermögensbildung	
4.7. Vertretung und Mitwirkung	
5. Entwicklungsländer	

ANHANG 10

Informationsabstufung im Rahmen der französischen
'bilan social' nach verschiedenen Kriterien

Quelle: o.V. (1977), S. 7 nach der Übersetzung
von Vogelpoth, N. (1980), S. 173 f.

Kapitel und Rubriken der Sozialbilanz der Sektoren Industrie und Landwirtschaft	Anzahl der Indikatoren				
	Sozialbilanz des Unternehmens		Sozialbilanz der Niederlassung		
	+ 300 AN	+ 2000 AN	+ 300 AN	+ 750 AN	+ 2000 AN
I BESCHÄFTIGUNG	18	19	34	35	36
1 Belegschaft.....	9	9	9	9	9
2 Unternehmensfremde Arbeitnehmer.....	2	2	3	3	3
3 Neueinstellungen im Berichtsjahr.....	1	2	3	4	4
4 Ausgeschiedene Arbeitnehmer.....	3	3	9	9	9
5 Kurzarbeit.....	2	2	2	2	2
6 Behinderte.....	-	-	2	2	2
7 Absentismus.....	1	1	6	6	7
II ARBEITSENTGELTE UND ZUSATZAUFWENDUNGEN	9	9	6	7	8
1 Höhe der Arbeitsentgelte..	2	2	2	3	3
2 Abstufung der Arbeits- entgelte.....	2	2	1	1	1
3 Lohnformen.....	-	-	2	2	2
4 Zusatzaufwendungen.....	1	1	1	1	2
5 Gesamte Lohnbelastung.....	1	1	-	-	-
6 Finanzielle Arbeit- nehmerbeteiligung.....	3	3	-	-	-
III GESUNDHEITS- UND SICHER- HEITSBEDINGUNGEN	6	6	20	20	20
1 Arbeits- und Dienstweg- unfälle.....	4	4	7	7	7
2 Aufteilung der Unfälle nach Ursachen.....	-	-	6	6	6
3 Berufskrankheiten.....	1	1	3	3	3
4 Ausschuß für Gesundheit und Sicherheit.....	-	-	1	1	1
5 Aufwendungen für Arbeitssicherheit.....	1	1	3	3	3

Kapitel und Rubriken der Sozialbilanz der Sektoren Industrie und Landwirtschaft	Anzahl der Indikatoren				
	Sozialbilanz des Unternehmens		Sozialbilanz der Niederlassung		
	+ 300	+ 2000	+ 300	+ 750	+ 2000
	AN	AN	AN	AN	AN
IV SONSTIGE ARBEITSBEDINGUNGEN	5	5	20	20	20
1 Dauer und Struktur der Arbeitszeit.....	2	2	7	7	7
2 Arbeitsorganisation und Arbeitsinhalt.....	2	2	2	3	3
3 Physische Arbeitsbedingungen.....	-	-	3	3	4
4 Veränderung der Arbeitsorganisation.....	-	-	1	1	1
5 Aufwendungen zur Verbesserung der Arbeitsbedingungen.....	1	1	2	2	2
6 Arbeitsmedizin.....	-	-	3	3	3
7 Untaugliche Arbeitnehmer..	-	-	2	2	2
V AUSBILDUNG	4	4	9	9	9
1 Berufliche Fortbildung....	3	3	5	5	5
2 Bildungsurlaub.....	1	1	3	3	3
3 Lehrlingsausbildung.....	-	-	1	1	1
VI ARBEITSBEZIEHUNGEN	4	4	12	12	12
1 Belegschaftsvertreter.....	3	3	5	5	5
2 Information und Kommunikation.....	1	1	4	4	4
3 Rechtsstreitigkeiten.....	-	-	3	3	3
VII SONSTIGE LEBENSBEDINGUNGEN, DIE VOM UNTERNEHMEN ABHÄNGEN	4	4	2	2	2
1 Sozialeinrichtungen.....	2	2	2	2	2
2 Sonstige Soziallasten.....	2	2	-	-	-
Insgesamt	50	51	103	106	109

Lebenslauf

Geburtsdatum und -ort:	12. April 1953, Gadderbaum
Eltern:	Hilbert Teuchert, Finanzbeamter Liesa Teuchert, Hausfrau
Staatsangehörigkeit:	deutsch
Familienstand:	verheiratet
Reifezeugnis:	19. Mai 1971 am Cecilien-Gymnasium (Gymnasium für Frauenbildung) in Bielefeld
Tätigkeit vor dem Studium:	1971-1974 Finanzanwärtlerin beim Finanzamt Bielefeld 19. Juli 1974 Laufbahnprüfung für den gehobenen Dienst
Hochschule:	1974-1978 Studium der Betriebswirt- schaftslehre an der Westfälischen Wilhelms-Universität in Münster
Diplomexamen:	21. September 1978
Tätigkeit nach dem Diplomexamen:	Seit dem 1. Oktober 1978 Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Organisation und EDV an der Westfälischen Wilhelms-Universität in Münster

